

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ СОВЕТА МИНИСТРОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
И НАЦИОНАЛЬНОГО БАНКА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

19 августа 2016 г. № 657/20

**О введении в действие на территории Республики Беларусь
Международных стандартов финансовой отчетности и их
Разъяснений, принимаемых Фондом Международных
стандартов финансовой отчетности**

Изменения и дополнения:

Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 20 декабря 2017 г. № 974/15 (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 27.12.2017, 5/44597);

Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 30 августа 2018 г. № 628/11 (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 07.09.2018, 5/45554)

На основании части первой пункта 1 статьи 17 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года «О бухгалтерском учете и отчетности» Совет Министров Республики Беларусь и Национальный банк Республики Беларусь ПОСТАНОВЛЯЮТ:

Ввести в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов с 1 января 2017 г.:

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» согласно приложению 1;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» согласно приложению 2;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» согласно приложению 3;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» согласно приложению 4;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода» согласно приложению 5;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры на строительство» согласно приложению 6;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» согласно приложению 7;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» согласно приложению 8;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» согласно приложению 9;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» согласно приложению 10;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» согласно приложению 11;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» согласно приложению 12;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» согласно приложению 13;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по займам» согласно приложению 14;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» согласно приложению 15;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» согласно приложению 16;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» согласно приложению 17;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» согласно приложению 18;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» согласно приложению 19;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» согласно приложению 20;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию» согласно приложению 21;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» согласно приложению 22;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» согласно приложению 23;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» согласно приложению 24;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» согласно приложению 25;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» согласно приложению 26;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» согласно приложению 27;

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» согласно приложению 28;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» согласно приложению 29;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» согласно приложению 30;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» согласно приложению 31;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 «Договоры страхования» согласно приложению 32;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» согласно приложению 33;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» согласно приложению 34;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» согласно приложению 35;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» согласно приложению 36;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» согласно приложению 37;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» согласно приложению 38;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» согласно приложению 39;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» согласно приложению 40;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц» согласно приложению 41;

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» согласно приложению 42;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах» согласно приложению 43;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2 «Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты» согласно приложению 44;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды» согласно приложению 45;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации» согласно приложению 46;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - отработавшее электрическое и электронное оборудование» согласно приложению 47;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7 «Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» согласно приложению 48;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторный анализ встроенных производных инструментов» согласно приложению 49;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение» согласно приложению 50;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг» согласно приложению 51;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей» согласно приложению 52;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 - Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь» согласно приложению 53;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости» согласно приложению 54;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение» согласно приложению 55;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов собственникам» согласно приложению 56;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов покупателями» согласно приложению 57;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» согласно приложению 58;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения» согласно приложению 59;

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи» согласно приложению 60;

Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение евро» согласно приложению 61;

Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью» согласно приложению 62;

Разъяснение ПКР (SIC) 15 «Операционная аренда - стимулы» согласно приложению 63;

Разъяснение ПКР (SIC) 25 «Налоги на прибыль - изменения налогового статуса организации или ее акционеров» согласно приложению 64;

Разъяснение ПКР (SIC) 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды» согласно приложению 65;

Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации» согласно приложению 66;

Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка - бартерные сделки, включающие рекламные услуги» согласно приложению 67;

Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы - затраты на веб-сайт» согласно приложению 68.

*Премьер-министр
Республики Беларусь*

А.Кобяков

*Председатель Правления
Национального банка
Республики Беларусь*

П.Каллаур

*Приложение 1
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

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

Цель

1 Настоящий стандарт устанавливает основы представления финансовой отчетности общего назначения, с тем чтобы обеспечить сопоставимость финансовой отчетности организации с ее финансовой отчетностью за предыдущие периоды, а также с финансовой отчетностью других организаций. В настоящем стандарте излагаются общие требования по представлению финансовой отчетности, указания по ее структуре и минимальные требования к ее содержанию.

Сфера применения

2 Организация должна применять настоящий стандарт при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

3 Требования в части признания, оценки и раскрытия конкретных операций и других событий устанавливаются другими МСФО.

4 Действие настоящего стандарта не распространяется на структуру и содержание сокращенной промежуточной финансовой отчетности, подготавливаемой в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность». Однако к такой финансовой отчетности применяются пункты 15-35. Настоящий стандарт в равной мере применяется ко всем организациям, включая те, которые представляют консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», и те, которые представляют отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

5 В настоящем стандарте используется терминология, которая подходит для коммерческих организаций, включая коммерческие организации государственного сектора. Если организации частного или государственного сектора, осуществляющие некоммерческую деятельность, применяют настоящий стандарт, им, возможно, потребуется внести изменения в наименования отдельных статей финансовой отчетности и самих отчетных форм.

6 Аналогичным образом организациям, которые не имеют собственного капитала, в том значении, в котором этот термин определен в МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» (например, некоторым взаимным фондам), и организациям, долевые вклады в которых не являются собственным капиталом (например, некоторым кооперативным организациям), возможно, потребуется скорректировать порядок представления долей участников или пайщиков в финансовой отчетности.

Определения

7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовая отчетность общего назначения (именуемая «финансовая отчетность») - финансовая отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям.

Практическая неосуществимость. Применение какого-либо требования считается практически неосуществимым, когда организация, приложив все разумные усилия для его применения, не может этого сделать.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО). Они состоят из:

- (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);
- (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS);
- (c) разъяснений КРМФО (IFRIC); и
- (d) разъяснений ПКР (SIC)¹.

¹ Определение термина МСФО было скорректировано после внесения изменений в наименования при пересмотре Конституции Фонда МСФО в 2010 году.

Существенность. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной или искаженной информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Определяющим фактором может быть размер или характер статьи либо сочетание того и другого.

Оценка того, может ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей и, следовательно, быть существенным, требует рассмотрения характеристик таких пользователей. В пункте 25 «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» указывается², что «предполагается, что пользователи должны обладать достаточными знаниями в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желанием изучать информацию с должным старанием». Поэтому оценку необходимо проводить с учетом обоснованных ожиданий в отношении того, какое влияние может быть оказано на принятие экономических решений пользователями с такими характеристиками.

² В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности». Пункт 25 был заменен на Главу 3 в «Концептуальных основах».

Примечания содержат информацию, дополняющую данные отчета о финансовом положении, отчета (отчетов) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств. В примечаниях раскрывается информация качественного характера или расшифровка статей, представленных в указанных отчетах, а также информация о статьях, не удовлетворяющих критериям признания в указанных отчетах.

Прочий совокупный доход включает в себя статьи доходов и расходов (в том числе реклассификационные корректировки), которые не признаются в составе прибыли или убытка, поскольку это требуется или допускается другими МСФО.

К компонентам прочего совокупного дохода относятся:

(a) изменения величины, отражающей прирост стоимости от переоценки (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);

(b) суммы переоценки программ с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

(c) прибыли и убытки, возникающие от пересчета финансовой отчетности иностранного подразделения в другую валюту (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»);

(d) прибыли и убытки при переоценке финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);

(e) эффективная часть прибылей и убытков по инструментам хеджирования при хеджировании денежных потоков (см. МСФО (IAS) 39).

Собственники - держатели инструментов, классифицированных как собственный капитал.

Прибыль или убыток - общая сумма доходов за вычетом расходов, исключая компоненты прочего совокупного дохода.

Реклассификационные корректировки - суммы, реклассифицированные в состав прибыли или убытка в текущем периоде, которые признавались в составе прочего совокупного дохода в текущем или предыдущих периодах.

Общий совокупный доход - изменение в собственном капитале, возникшее в отчетном периоде в результате операций и других событий, отличное от тех

изменений, которые возникли вследствие операций с собственниками, действующими в этом качестве.

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

8 Несмотря на то, что в настоящем стандарте используются термины «прочий совокупный доход», «прибыль или убыток» и «общий совокупный доход», организация может использовать другие термины для описания итоговых показателей, если их значение очевидно. Например, организация может использовать термин «чистый доход» для описания показателя прибыли или убытка.

8A Следующие термины описаны в МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» и используются в настоящем стандарте в значении, указанном в МСФО (IAS) 32:

(a) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицированный как долевой инструмент (описание приведено в пунктах 16A и 16B МСФО (IAS) 32);

(b) инструмент, налагающий на организацию обязанность предоставить другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент (описание приведено в пунктах 16C и 16D МСФО (IAS) 32).

Финансовая отчетность

Назначение финансовой отчетности

9 Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации ее собственниками. Для достижения указанной цели финансовая отчетность организации содержит информацию:

(a) о ее активах;

(b) о ее обязательствах;

(c) о собственном капитале;

(d) о ее доходах и расходах, включая прибыли и убытки;

(e) о вкладах, полученных от собственников, действующих в этом качестве, и о суммах, распределенных собственникам, действующим в этом качестве; и

(f) о ее денежных потоках.

Эта информация вместе с дополнительной информацией в примечаниях помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие денежные потоки организации и, в частности, сроки и определенность их возникновения.

Полный комплект финансовой отчетности

10 Полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

(a) отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода;

(b) отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;

(c) отчет об изменениях в собственном капитале за период;

(d) отчет о движении денежных средств за период;

(e) примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

(ea) сравнительную информацию за предшествующий период, как указано в пунктах 38 и 38A; и

(f) отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности в соответствии с пунктами 40A-40D.

Организация может использовать для этих отчетов наименования, отличные от принятых в настоящем стандарте. Например, организация может использовать название «Отчет о совокупном доходе» вместо названия «Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе».

10A Организация может представлять единый отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, в котором прибыль или убыток и прочий совокупный доход представляются в двух разделах. Эти разделы должны быть представлены вместе, при этом первым представляется раздел о прибыли или убытке, за которым сразу следует раздел о прочем совокупном доходе. Организация может представлять раздел о прибыли или убытке в форме отдельного отчета о прибыли или убытке за период. В таком случае этот отдельный отчет о прибыли или убытке следует расположить непосредственно перед отчетом, в котором представляется совокупный доход и который должен начинаться с показателя прибыли или убытка.

11 В полном комплекте финансовой отчетности организация должна представлять все финансовые отчеты как равные по степени значимости.

12 [Удален]

13 Многие организации представляют, кроме финансовой отчетности, подготовленный руководством финансовый обзор, в котором описываются и разъясняются главные особенности финансовых результатов и финансового положения организации, а также основные факторы неопределенности, с которыми она сталкивается. Такой отчет может содержать обзор:

(а) основных факторов и влияний, которые определяют финансовые результаты организации, включая изменения внешних условий, в которых она функционирует, действия организации в ответ на эти изменения и их результат, а также проводимой организацией политики инвестирования в целях поддержания и улучшения финансовых результатов, в том числе политики в отношении дивидендов;

(b) источников финансирования организации и целевого значения соотношения обязательств к собственному капиталу; и

(c) ресурсов организации, не признаваемых в отчете о финансовом положении в соответствии с МСФО.

14 Многие организации также представляют, помимо финансовой отчетности, отчеты и официальные бюллетени, такие как отчеты по вопросам охраны окружающей среды и отчеты о добавленной стоимости, особенно в отраслях, где факторы охраны окружающей среды имеют большое значение, а также когда работники рассматриваются в качестве важной группы пользователей отчетности. Отчеты и официальные бюллетени, представляемые за рамками финансовой отчетности, не входят в сферу применения МСФО.

Общие аспекты

Достоверное представление и соответствие МСФО

15 Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, установленными в «Концепции»³. Предполагается, что применение МСФО, вместе с раскрытием дополнительной информации при необходимости, позволяет сформировать финансовую отчетность, обеспечивающую достоверность представления.

³ Пункты 15-24 содержат ссылки на цели финансовой отчетности, изложенные в «Концепции [подготовки и представления финансовой отчетности]». В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности», в которых вместо понятия «цель финансовой отчетности» было введено понятие «цель финансовой отчетности общего назначения»: см. Главу 1 «Концептуальных основ».

16 Организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна подтвердить это, включив в примечания к финансовой отчетности свое явное и однозначное заявление о таком соответствии. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО, кроме случаев, когда она соответствует всем требованиям МСФО.

17 Практически во всех случаях организация достигает достоверного представления, если выполняет требования всех применимых МСФО. Для обеспечения достоверного представления организация также должна:

(а) выбирать и применять положения учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». МСФО (IAS)

8 устанавливает определенную иерархию источников официальных указаний по вопросам финансовой отчетности, которые принимаются во внимание руководством при отсутствии МСФО, прямо применимого к какой-либо статье;

(b) представлять информацию, включая положения учетной политики, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию;

(c) раскрывать дополнительную информацию в случаях, когда соблюдение конкретных требований МСФО не является достаточным для того, чтобы пользователи могли понять влияние определенных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты организации.

18 Последствия ненадлежащей учетной политики организация не может исправить ни раскрытием положений применяемой учетной политики, ни включением примечаний или иных пояснительных материалов.

19 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО могло бы до такой степени вводить в заблуждение, что это противоречило бы самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в *«Концепции»*, организация должна отступить от такого требования в порядке, предусмотренном пунктом 20, при условии, что такое отступление требуется или не запрещается нормами соответствующего правового регулирования.

20 Когда организация отступает от того или иного требования какого-либо МСФО в соответствии с пунктом 19, она должна раскрыть следующую информацию:

(a) что ее руководство пришло к выводу, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации;

(b) что она выполнила требования применимых МСФО, за исключением того, что она отступила от указанного определенного требования с целью обеспечения достоверного представления;

(c) наименование МСФО, от требований которого организация отступила, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой в данных обстоятельствах данный порядок мог бы вводить в заблуждение до такой степени, что это противоречило бы самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в *«Концепции»*, а также раскрыть принятый порядок учета; и

(d) применительно к каждому представленному периоду - финансовый эффект, оказанный таким отступлением на каждую статью, которая была бы отражена в финансовой отчетности в случае соблюдения соответствующего требования.

21 В том случае, когда организация отступила от того или иного требования какого-либо МСФО в одном из предыдущих периодов и это отступление оказывает влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, организация должна раскрыть информацию, предусмотренную подпунктами (c) и (d) пункта 20.

22 Пункт 21 применяется, например, в том случае, когда организация в одном из предыдущих периодов отступила от требования какого-либо МСФО в части оценки

активов или обязательств и данное отступление влияет на оценку изменений активов и обязательств, признанных в финансовой отчетности текущего периода.

23 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО могло бы до такой степени вводить в заблуждение, что это противоречило бы самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концепции», но при этом нормами соответствующего правового регулирования запрещается отступление от указанного требования, организация должна в максимально возможной степени уменьшить последствия тех аспектов соблюдения этого требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, раскрыв следующую информацию:

(а) наименование МСФО, о котором идет речь, характер соответствующего требования и основания для сделанного руководством вывода о том, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности, что это противоречит самой цели подготовки финансовой отчетности, предусмотренной «Концепцией», и

(б) применительно к каждому представленному периоду - корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые, по мнению руководства, были бы необходимы для обеспечения достоверного представления информации.

24 В контексте пунктов 19-23 какая-либо информация считается противоречащей цели финансовой отчетности, когда такая информация не представляет правдиво операции, другие события и условия, которые она должна представлять или, по обоснованным ожиданиям, должна была бы представлять, и, следовательно, она с высокой вероятностью повлияет на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. Оценивая, не будет ли соблюдение определенного требования какого-либо МСФО вводить в заблуждение до такой степени, что результат будет противоречить самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концепции», руководство анализирует следующие вопросы:

(а) почему при данных обстоятельствах нельзя достичь цели представления финансовой отчетности; и

(б) каким образом обстоятельства организации отличаются от обстоятельств других организаций, которые соблюдают это требование. Если при схожих обстоятельствах другие организации соблюдают данное требование, то действует опровержимое допущение о том, что соблюдение организацией указанного требования не будет вводить в заблуждение в такой степени, чтобы считать, что это противоречит самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концепции».

Непрерывность деятельности

25 При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. Организация должна составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, кроме случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать эту организацию или прекратить ее коммерческую деятельность, либо не имеет никакой реальной альтернативы, кроме как поступить таким образом. Когда руководство, проводя свою оценку, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которые могут вызвать

серьезные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, организация должна раскрыть информацию об этой неопределенности. Когда организация составляет финансовую отчетность не на основе допущения о непрерывности своей деятельности, она должна раскрыть данный факт, указав при этом, на какой основе была подготовлена данная финансовая отчетность и причину, по которой организация не считается непрерывно действующей.

26 При оценке обоснованности использования допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, рассматривая, как минимум, срок в двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничиваясь только им. Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Если организация в течение многих лет осуществляет прибыльную деятельность и имеет свободный доступ к финансовым ресурсам, вывод об уместности использования допущения о непрерывности деятельности для целей составления финансовой отчетности может быть сделан без проведения детального анализа. При других обстоятельствах руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей прибыльности, графикам погашения задолженности и потенциальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в уместности использования допущения о непрерывности деятельности.

Учет по методу начисления

27 Организация должна составлять свою финансовую отчетность, за исключением информации о денежных потоках, на основе учета по методу начисления.

28 Когда учет ведется по методу начисления, организация признает статьи в качестве активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, предусмотренным *«Концепцией»*⁴.

⁴ Заменена на *«Концептуальные основы»* в сентябре 2010 года.

Существенность и агрегирование

29 Организация должна представлять каждый существенный класс аналогичных статей отдельно. Организация должна отдельно представлять статьи, отличающиеся по характеру или назначению, кроме случаев, когда они являются несущественными.

30 Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы с учетом их характера или назначения. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые формируют статьи финансовой отчетности. Если какая-либо статья отчетности сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо непосредственно в финансовых отчетах, либо в примечаниях. Применительно к статье, которая не является достаточно

существенной для отдельного представления непосредственно в указанных отчетах, может быть оправданным ее отдельное представление в примечаниях к ним.

31 Нет необходимости в раскрытии организацией определенной информации, требуемой каким-либо МСФО, если эта информация не является существенной.

Взаимозачет

32 Организация не должна представлять на нетто-основе активы и обязательства или доходы и расходы, кроме случаев, когда это требуется или разрешается каким-либо МСФО.

33 Организация представляет отдельно активы и обязательства, а также доходы и расходы. Осуществление взаимозачета в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или о финансовом положении, кроме случаев, когда взаимозачет отражает сущность операции или другого события, затрудняет пользователям как понимание совершенных операций, других возникших событий и условий, так и прогнозирование будущих денежных потоков организации. Оценка активов в нетто-величине за вычетом оценочных резервов - например, оценка запасов за вычетом оценочного резерва на их устаревание или оценка дебиторской задолженности за вычетом оценочного резерва по сомнительным долгам - не является взаимозачетом.

34 МСФО (IAS) 18 *«Выручка»* дает определение выручки и требует, чтобы она оценивалась по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения с учетом суммы любых предоставленных организацией торговых скидок и уступок за выкупленный объем. В ходе своей обычной деятельности организация совершает и другие операции, которые не приводят к возникновению выручки, но являются сопутствующими по отношению к основной генерирующей выручку деятельности организации. Организация представляет результаты таких операций в нетто-величине доходов и связанных с ними расходов, возникающих по одной и той же операции, когда такое представление отражает сущность соответствующей операции или другого события. Например:

(а) организация представляет прибыли и убытки от выбытия внеоборотных активов, в том числе инвестиций и операционных активов, посредством вычета балансовой стоимости выбывшего актива и связанных с его продажей расходов из суммы поступлений от его выбытия; и

(б) организация может представить на нетто-основе затраты, которые относятся к оценочному обязательству, признанному в соответствии с МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*, и сумму компенсации, полученную в отношении этого оценочного обязательства в рамках соответствующего соглашения с третьим лицом (например, соглашения о гарантийных обязательствах поставщика).

35 Кроме того, организация представляет на нетто-основе прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, например, положительные и отрицательные курсовые разницы или прибыли и убытки, возникающие по финансовым инструментам, предназначенным для торговли. Однако организация представляет такие прибыли и убытки отдельно, если они являются существенными.

Периодичность представления отчетности

36 Организация должна представлять полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию) как минимум ежегодно. В том случае, когда организация изменяет дату окончания своего отчетного периода и представляет финансовую отчетность за период, продолжительностью больше или меньше одного года, организация должна раскрыть в дополнение к периоду, за который составлена финансовая отчетность:

(а) основание для использования периода большей или меньшей продолжительности, и

(б) тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми.

37 Обычно организация последовательно составляет финансовую отчетность за годовой период. Однако исходя из практических соображений некоторые организации предпочитают отчитываться, например, за период, составляющий 52 недели. Настоящий стандарт не препятствует данной практике.

Сравнительная информация

Минимально необходимая сравнительная информация

38 За исключением случаев, когда другие МСФО допускают или требуют иного, организация должна представлять сравнительную информацию за предшествующий период по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности за текущий период. Организация должна включать сравнительную информацию в отношении информации описательного и поясняющего характера, если она уместна для понимания финансовой отчетности за текущий период.

38А Организация должна представлять как минимум два отчета о финансовом положении, два отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, два отдельных отчета о прибыли или убытке (если такие представляются), два отчета о движении денежных средств и два отчета об изменениях в собственном капитале, а также относящиеся к ним примечания.

38В В некоторых случаях информация качественного характера, представленная в финансовой отчетности за предшествующий период (предшествующие периоды), продолжает быть уместной и для текущего периода. Например, организация раскрывает в текущем периоде подробности еще не урегулированного судебного разбирательства, исход которого на конец предшествующего периода был неопределенным. Для пользователей может иметь значение информация о том, что на конец предшествующего периода существовала неопределенность, а также информация о мерах, которые были предприняты организацией в течение периода для разрешения этой неопределенности.

Дополнительная сравнительная информация

38С Организация может представлять сравнительную информацию в дополнение к минимально необходимой сравнительной финансовой отчетности, требуемой МСФО, если данная информация составлена в соответствии с МСФО. Такая сравнительная информация может состоять из одного или более отчетов, упомянутых в пункте 10, однако не обязательно должна представлять собой полный комплект финансовой отчетности. В случае представления указанных дополнительных отчетов организация должна представлять и относящиеся к ним примечания.

38D Например, организация может представлять третий отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (тем самым представляя информацию за текущий период, за предшествующий период и за один дополнительный сравнительный период). Однако организация не обязана представлять третий отчет о финансовом положении, третий отчет о движении денежных средств или третий отчет об изменениях в собственном капитале (т. е. дополнительные сравнительные финансовые отчеты). В примечаниях к своей финансовой отчетности организация должна представить сравнительную информацию, относящуюся к указанному дополнительному отчету о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

39-40 [Удалены]

Изменение учетной политики, ретроспективное исправление или реклассификация

40А Организация должна представлять третий отчет о финансовом положении по состоянию на начало предшествующего периода в дополнение к требуемому минимуму сравнительной финансовой отчетности согласно пункту 38А, если:

(а) она ретроспективно применяет какое-либо положение учетной политики, производит ретроспективное исправление статей в своей финансовой отчетности либо реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности; и

(b) указанное ретроспективное применение, ретроспективное исправление или реклассификация оказывают существенное влияние на информацию в отчете о финансовом положении на начало предшествующего периода.

40В В обстоятельствах, описанных в пункте 40А, организация должна представлять три отчета о финансовом положении по состоянию:

- (а) на конец текущего периода;
- (b) на конец предшествующего периода; и
- (с) на начало предшествующего периода.

40С В том случае, когда организация обязана представить дополнительный отчет о финансовом положении в соответствии с пунктом 40А, она должна раскрыть информацию, требуемую пунктами 41-44 и МСФО (IAS) 8. Однако она не обязана представлять другие примечания к вступительному отчету о финансовом положении по состоянию на начало предшествующего периода.

40D Датой, по состоянию на которую составляется указанный вступительный отчет о финансовом положении, должна быть дата начала предшествующего периода вне зависимости от того, содержит ли финансовая отчетность организации сравнительную информацию за более ранние периоды (как допускается пунктом 38С).

41 Если организация изменяет порядок представления или классификации статей в своей финансовой отчетности, она также должна реклассифицировать сравнительные суммы, кроме случаев, когда реклассификация практически неосуществима. Когда организация реклассифицирует сравнительные суммы, она должна раскрыть (в том числе по состоянию на начало предшествующего периода) следующее:

- (a)** характер реклассификации;
- (b)** сумму каждой статьи или класса статей, которые реклассифицируются; и
- (c)** причину реклассификации.

42 В том случае, когда реклассификация сравнительных сумм практически неосуществима, организация должна раскрыть следующее:

- (a)** причину, по которой эти суммы не реклассифицируются; и
- (b)** характер корректировок, которые были бы произведены, если бы указанные суммы были реклассифицированы.

43 Повышение сопоставимости информации, относящейся к разным периодам, помогает пользователям принимать экономические решения, в особенности позволяя пользователям отслеживать тенденции в финансовой информации для целей прогнозирования. При некоторых обстоятельствах практически неосуществимо произвести реклассификацию сравнительной информации за определенный предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет организации провести реклассификацию, при этом воссоздание необходимой информации может быть практически неосуществимым.

44 МСФО (IAS) 8 предусматривает требования в части корректировки сравнительной информации применительно к случаям, когда организация изменяет какое-либо положение своей учетной политики или исправляет ошибку.

Последовательность представления

45 Организация должна использовать один и тот же порядок представления и классификации статей в финансовой отчетности от периода к периоду, кроме случаев, когда:

- (a)** значительное изменение характера операций организации или пересмотр ее финансовой отчетности не оставляет сомнений в том, что иной порядок представления или классификации был бы более подходящим, учитывая предусмотренные МСФО (IAS) 8 критерии выбора и применения учетной политики; или
- (b)** одним из МСФО требуется изменение порядка представления.

46 Например, значительное приобретение или выбытие или пересмотр порядка представления финансовой отчетности могли бы указывать на необходимость иного порядка представления информации в финансовой отчетности. Организация изменяет порядок представления своей финансовой отчетности только в тех случаях, когда новый порядок позволяет представить информацию, которая является надежной и более уместной для пользователей финансовой отчетности, и при этом представляется

вероятным, что пересмотренная структура будет использоваться и в дальнейшем в целях сохранения сопоставимости информации. При внесении таких изменений в порядок представления организация реклассифицирует свою сравнительную информацию в соответствии с пунктами 41 и 42.

Структура и содержание

Введение

47 Настоящий стандарт требует раскрытия определенной информации в отчете о финансовом положении, или в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, или в отчете об изменениях в собственном капитале, а также требует раскрытия других статей либо непосредственно в указанных отчетах, либо в примечаниях. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» устанавливает требования к представлению информации о денежных потоках.

48 В настоящем стандарте термин «раскрытие информации» иногда употребляется в широком значении, охватывающем статьи, представляемые в финансовых отчетах. В других МСФО также содержатся требования в отношении раскрытия информации. Если иное не предусмотрено настоящим стандартом или другим МСФО, то такое раскрытие может осуществляться в финансовых отчетах.

Идентификация финансовой отчетности

49 Организация должна четко обозначать и выделять финансовую отчетность из состава прочей информации, опубликованной вместе с ней в одном документе.

50 МСФО применяются только к финансовой отчетности, и их действие не обязательно распространяется на прочую информацию, представленную в годовом отчете, в отчете регулирующему органу или в ином документе. Поэтому важно, чтобы пользователи могли отличить информацию, подготовленную в соответствии с МСФО, от прочей информации, которая может быть для них полезной, но не быть объектом требований этих стандартов.

51 Организация должна четко обозначить каждый финансовый отчет и примечания. Кроме того, организация должна разместить на видном месте следующие данные и повторять их, когда это необходимо для правильного понимания представленной информации:

(a) наименование отчитывающейся организации или иные способы ее отождествления, а также любое изменение в этих данных по сравнению с предшествующим отчетным периодом;

(b) является ли данная финансовая отчетность отчетностью отдельной организации или группы организаций;

(с) дату окончания отчетного периода или период, к которому относится данный комплект финансовой отчетности или примечания;

(d) валюту представления финансовой отчетности, как этот термин определен в МСФО (IAS) 21; и

(е) степень округления сумм, представляемых в финансовой отчетности.

52 Чтобы выполнить требования пункта 51 организация оформляет надлежащими заголовками страницы, отчеты, примечания, столбцы и тому подобное. Для определения наилучшего способа представления такой информации требуется применить суждение. Например, когда организация представляет финансовую отчетность в электронном виде, не всегда используется разбивка на отдельные страницы; тогда организация включает вышеуказанные заголовки, чтобы обеспечить правильное понимание информации, содержащейся в финансовой отчетности.

53 Зачастую организация представляет информацию в тысячах или миллионах единиц валюты представления финансовой отчетности, чтобы сделать финансовую отчетность более понятной. Такой подход является допустимым, если организация раскрывает используемую степень округления чисел и не опускает существенную информацию.

Отчет о финансовом положении

Информация, представляемая в отчете о финансовом положении

54 Отчет о финансовом положении должен включать как минимум статьи, представляющие следующие величины:

(a) основные средства;

(b) инвестиционная недвижимость;

(с) нематериальные активы;

(d) финансовые активы (за исключением величин, указанных в подпунктах (е), (h) и (i));

(е) инвестиции, учитываемые с использованием метода долевого участия;

(f) биологические активы;

(g) запасы;

(h) торговая и прочая дебиторская задолженность;

(i) денежные средства и эквиваленты денежных средств;

(j) общая сумма активов, классифицированных как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

(k) торговая и прочая кредиторская задолженность;

(l) оценочные обязательства;

(m) финансовые обязательства (за исключением величин, указанных в подпунктах (к) и (l));

(n) обязательства и активы по текущему налогу, как определено в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;

(o) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, как определено в МСФО (IAS) 12;

(p) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;

(q) неконтролирующие доли участия, представленные в составе собственного капитала; и

(r) выпущенный капитал и резервы, относимые к собственникам материнской организации.

55 Организация должна представлять дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоги в отчете о финансовом положении, когда такое представление уместно для понимания финансового положения организации.

56 Когда организация представляет оборотные и внеоборотные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства как отдельные классификационные группы в своем отчете о финансовом положении, она не классифицирует отложенные налоговые активы (обязательства) как оборотные активы (краткосрочные обязательства).

57 Настоящий стандарт не предписывает очередность или формат, в которых организация представляет статьи. Пункт 54 просто приводит перечень статей, которые в достаточной степени отличаются по характеру или назначению, чтобы их следовало представлять в отчете о финансовом положении отдельно. Кроме того:

(a) необходимость включения статей отчетности возникает в том случае, когда размер, характер или назначение какой-либо статьи или совокупности аналогичных статей таковы, что для понимания финансового положения организации уместно представить их отдельно; и

(b) используемые наименования и очередность статей или совокупности аналогичных статей могут уточняться в соответствии с характером организации и ее операций, чтобы обеспечить информацию, которая уместна для понимания финансового положения этой организации. Например, финансовый институт может изменить указанные выше наименования, чтобы предоставить информацию, соответствующую деятельности финансового института.

58 Организация выносит суждение о том, следует ли отдельно представлять дополнительные статьи, приняв в расчет:

(a) характер и ликвидность активов;

(b) назначение активов в рамках организации; и

(c) величину, характер и сроки погашения обязательств.

59 Использование разных баз оценки для разных классов активов предполагает, что характер или функции активов в этих классах различаются и, следовательно, что организация представляет их как отдельные статьи. Например, разные классы основных

средств могут отражаться по первоначальной стоимости или переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Разделение активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные

60 В своем отчете о финансовом положении организация должна отдельно представлять оборотные и внеоборотные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в соответствии с пунктами 66-76, за исключением случаев, когда способ представления по степени ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию. Если применяется указанное исключение, организация должна представлять все активы и обязательства в порядке их ликвидности.

61 Какой бы способ представления организация ни приняла, она должна раскрыть сумму, возмещение или погашение которой ожидается по прошествии более двенадцати месяцев, применительно к каждой статье активов и обязательств, в составе которой объединены суммы, возмещение или погашение которых ожидается:

(а) в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, и

(b) по прошествии более двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

62 В случаях, когда организация осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, отдельная классификация активов и обязательств в отчете о финансовом положении на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные) даст полезную информацию, поскольку позволяет таким образом разграничить чистые активы, постоянно обращающиеся как оборотный капитал, и чистые активы, используемые в долгосрочной деятельности организации. Это также позволяет выделить активы, реализация стоимости которых предполагается в пределах текущего операционного цикла, и обязательства, подлежащие погашению в пределах того же периода.

63 Для некоторых организаций, таких как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию по сравнению с представлением их с подразделением на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные), поскольку такая организация не осуществляет поставку товаров или услуг в пределах четко идентифицируемого операционного цикла.

64 Организации разрешается при применении пункта 60 представлять одну часть своих активов и обязательств с подразделением на оборотные (краткосрочные) и внеоборотные (долгосрочные), а другую их часть - в порядке ликвидности, если таким образом обеспечивается представление надежной и более уместной информации. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда организация осуществляет различные виды деятельности.

65 Информация о предполагаемых сроках реализации активов и обязательств является полезной для оценки ликвидности и платежеспособности организации. МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*» требует раскрытия информации о сроках погашения финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы включают торговую и прочую дебиторскую задолженность, а

финансовые обязательства включают торговую и прочую кредиторскую задолженность. Информация о предполагаемых сроках возмещения немонетарных активов, таких как запасы, и о предполагаемых сроках погашения обязательств, таких как оценочные обязательства, также полезна, вне зависимости от того, классифицируются ли активы и обязательства как оборотные (краткосрочные) или внеоборотные (долгосрочные). Например, организация раскрывает информацию о величине запасов, возмещение стоимости которых ожидается по прошествии более двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Оборотные активы

66 Организация должна классифицировать актив как оборотный, когда:

(а) она предполагает реализовать актив или намеревается продать или потребить его в рамках своего обычного операционного цикла;

(b) она удерживает этот актив главным образом для целей торговли;

(с) она предполагает реализовать стоимость этого актива в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или

(d) этот актив представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств (в значении, определенном в МСФО (IAS) 7), кроме случаев, когда существуют ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств, действующие в течение минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Организация должна классифицировать все прочие активы как внеоборотные.

67 В настоящем стандарте термин «внеоборотные» используется для обозначения материальных, нематериальных и финансовых активов долгосрочного характера. Стандарт не запрещает использовать альтернативные обозначения при условии, что их смысл очевиден.

68 Операционный цикл организации представляет собой промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов. В случаях, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. К оборотным активам относятся активы (такие как запасы и торговая дебиторская задолженность), продажа, потребление или реализация которых осуществляется в пределах обычного операционного цикла, даже когда не предполагается, что их стоимость будет реализована в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. В состав оборотных активов также включаются активы, главным образом предназначенные для целей торговли (примерами таких являются некоторые финансовые активы, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39), а также оборотная часть внеоборотных финансовых активов.

Краткосрочные обязательства

69 Организация должна классифицировать обязательство как краткосрочное, когда:

(a) она предполагает урегулировать это обязательство в рамках своего обычного операционного цикла;

(b) она удерживает это обязательство преимущественно для целей торговли;

(c) это обязательство подлежит урегулированию в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или

(d) у нее нет безусловного права отсрочить урегулирование обязательства по меньшей мере на двенадцать месяцев после окончания отчетного периода (см. пункт 73). Условия обязательства, в соответствии с которыми оно может быть, по усмотрению контрагента, урегулировано путем выпуска и передачи долевых инструментов, не влияют на классификацию данного обязательства.

Организация должна классифицировать все прочие обязательства как долгосрочные.

70 Некоторые краткосрочные обязательства, такие как торговая кредиторская задолженность и некоторые начисления по затратам на персонал и прочим операционным затратам, составляют часть оборотного капитала, используемого в рамках обычного операционного цикла организации. Организация классифицирует такие операционные статьи как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению по прошествии более двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. Для целей классификации активов и обязательств организации применяется один и тот же обычный операционный цикл. В случаях, когда обычный операционный цикл организации не поддается четкой идентификации, принимается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

71 Другие краткосрочные обязательства не предполагают погашение в рамках обычного операционного цикла, но подлежат погашению в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода либо эти обязательства удерживаются главным образом для целей торговли. Примерами таких являются некоторые финансовые обязательства, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39, банковские овердрафты, а также краткосрочная часть долгосрочных финансовых обязательств, задолженность по выплате дивидендов, налоги на прибыль и прочая неторговая кредиторская задолженность. Финансовые обязательства, обеспечивающие долгосрочное финансирование (т. е. не составляющие часть оборотного капитала, используемого в рамках обычного операционного цикла организации) и не подлежащие погашению в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, представляют собой долгосрочные обязательства с учетом требований пунктов 74 и 75.

72 Организация классифицирует свои финансовые обязательства как краткосрочные, когда они подлежат погашению в пределах двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, даже если:

(a) первоначальный срок погашения составлял более двенадцати месяцев; и

(b) соглашение о рефинансировании или пересмотре графика платежей на долгосрочной основе было заключено после окончания отчетного периода, но до момента одобрения финансовой отчетности к выпуску.

73 Если в рамках существующего кредитного соглашения организация ожидает и вправе по своему усмотрению рефинансировать обязательство или отсрочить его

погашение на срок, составляющий минимум двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, то она классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если бы в противном случае это обязательство подлежало бы погашению в более короткий срок. Однако в случае, когда организация не вправе по своему усмотрению рефинансировать обязательство или отсрочить его погашение (например, при отсутствии соглашения о рефинансировании), организация не принимает во внимание потенциальную возможность рефинансирования и классифицирует это обязательство как краткосрочное.

74 В том случае, когда организация нарушает какое-либо условие долгосрочного кредитного соглашения на дату окончания отчетного периода или до этой даты, вследствие чего обязательство становится погашаемым по требованию, организация классифицирует данное обязательство как краткосрочное, даже если кредитор согласился, после окончания отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, не требовать досрочной выплаты кредита, несмотря на допущенное нарушение. Организация классифицирует данное обязательство как краткосрочное, поскольку на дату окончания отчетного периода организация не имеет безусловного права отсрочить его погашение по меньшей мере на двенадцать месяцев после указанной даты.

75 Однако организация классифицирует это обязательство как долгосрочное, если до окончания отчетного периода кредитор согласился предоставить ей льготный период, заканчивающийся не ранее, чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, в течение которого организация может исправить нарушение, и при этом кредитор не может требовать немедленного погашения кредита.

76 Применительно к займам, классифицированным как краткосрочные обязательства, если в период между датой окончания отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску происходят указанные ниже события, эти события подлежат раскрытию как некорректирующие события в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»:

(а) рефинансирование на долгосрочной основе;

(б) исправление нарушения условий долгосрочного кредитного соглашения; и

(с) предоставление кредитором льготного периода для исправления нарушения условий долгосрочного кредитного соглашения, который заканчивается не ранее, чем через двенадцать месяцев после окончания отчетного периода.

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

77 Организация должна раскрыть - либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях - разбивку представленных статей отчетности на классификационные подкатегории в порядке, соответствующем деятельности организации.

78 Детализация данных, приводимых в классификационных подкатегориях, зависит от требований МСФО, а также от размера, характера и назначения соответствующих показателей. При решении вопроса о принципе разбивки на классификационные подкатегории организация также принимает в расчет факторы, изложенные в пункте 58. Информация, раскрываемая по каждому показателю, варьируется, например:

(a) статьи основных средств детализируются по классам в соответствии с МСФО (IAS) 16;

(b) дебиторская задолженность детализируется по суммам задолженности покупателей и заказчиков, задолженности связанных сторон, предоплаты и прочие суммы;

(c) запасы детализируются, в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», по таким подкатегориям, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;

(d) оценочные обязательства детализируются с выделением тех, которые признаны в отношении вознаграждений работникам, и тех, которые относятся к прочим статьям; и

(e) собственный капитал и резервы детализируются по различным классам, таким как оплаченный капитал, эмиссионный доход и резервы в составе капитала.

79 Следующую информацию организация должна раскрыть либо в отчете о финансовом положении или в отчете об изменениях капитала, либо в примечаниях:

(a) применительно к каждому классу акционерного капитала:

(i) количество акций, разрешенных к выпуску;

(ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также количество акций, выпущенных, но не оплаченных полностью;

(iii) номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;

(iv) сверку количества акций, находящихся в обращении на начало периода и на дату его окончания;

(v) права, привилегии и ограничения, предусмотренные для данного класса, включая ограничения в отношении распределения дивидендов и возврата капитала;

(vi) акции организации, удерживаемые самой организацией или ее дочерними или ассоциированными организациями; и

(vii) акции, зарезервированные для выпуска во исполнение опционов и договоров продажи акций, в том числе условия выпуска и суммы; и

(b) описание характера и назначения каждого резерва в составе собственного капитала.

80 Организация без акционерного капитала, такая как партнерство или траст, должна раскрывать информацию, эквивалентную той, которая требуется согласно пункту 79(a), с указанием изменений за период по каждой категории долевого участия в собственном капитале, а также информацию о правах, привилегиях и ограничениях, предусмотренных для каждой категории долей в капитале.

80А Если организация осуществила реклассификацию

(a) финансового инструмента с правом обратной продажи, классифицированного как долевого инструмента, или

(b) инструмента, который обязывает организацию предоставить третьей стороне пропорциональную долю чистых активов организации только при ее ликвидации и классифицируется как долевого инструмента,

между категориями финансовых обязательств и собственного капитала она должна раскрыть сумму, реклассифицированную из одной категории в другую (финансовых обязательств или собственного капитала), а также сроки и основание для указанной реклассификации.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе

81 [Удален]

81А В отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) должны быть представлены, помимо разделов о прибыли или убытке и о прочем совокупном доходе, следующие показатели:

(а) прибыль или убыток;

(b) итого прочий совокупный доход;

(с) совокупный доход за период как суммарная величина прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

Если организация представляет отдельный отчет о прибыли или убытке, то она не включает раздел о прибыли или убытке в отчет, отражающий совокупный доход.

81В Помимо разделов о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, организация также должна представлять следующие статьи, показывающие разнесение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода за период:

(а) прибыль или убыток за период, относимые:

(i) к неконтролирующим долям участия, и

(ii) к собственникам материнской организации.

(b) совокупный доход за период, относимый:

(i) к неконтролирующим долям участия, и

(ii) к собственникам материнской организации.

Если организация представляет информацию о прибыли или убытке в отдельном отчете, то данные, требуемые подпунктом (а), она должна представить в этом отчете.

Информация, подлежащая представлению в разделе о прибыли или убытке или в отчете о прибыли или убытке

82 Помимо статей, требуемых другими МСФО, раздел о прибыли или убытке или отчет о прибыли или убытке должен включать строки, которые представляют следующие показатели за период:

(а) выручку;

(b) финансовые расходы;

(c) долю организации в прибыли или убытке ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых с использованием метода долевого участия;

(d) расход по налогу;

(e) [удален]

(ea) единую сумму, отражающую итоговую величину прекращенных видов деятельности (см. МСФО (IFRS) 5).

(f)-(i) [удален]

Информация, подлежащая представлению в разделе о прочем совокупном доходе

82А В разделе о прочем совокупном доходе должны быть представлены статьи отчетности в отношении сумм прочего совокупного дохода за период, классифицированные по характеру (включая долю в прочем совокупном доходе ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых с использованием метода долевого участия) и сгруппированные таким образом, чтобы выделить те статьи, которые в соответствии с другими МСФО:

(a) не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка;
и

(b) те, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка, когда будут выполнены определенные условия.

83-84 [Удалены]

85 Организация должна представить дополнительные статьи отчетности, заголовки и промежуточные итоги в отчете или отчетах, представляющих информацию о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, когда такое представление уместно для понимания финансовых результатов организации.

86 Поскольку эффект от различных видов деятельности организации, ее операций и других событий различается по периодичности, потенциалу возникновения прибыли или убытка и прогнозируемости, раскрытие информации о компонентах финансовых результатов помогает пользователям понять полученные финансовые результаты и строить прогнозы в отношении будущих финансовых результатов. Организация включает в отчет или отчеты, представляющие информацию о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, дополнительные статьи и корректирует используемые наименования и очередность представления статей, если это необходимо для пояснения элементов финансовых результатов. Организация принимает в расчет факторы, включая существенность, а также характер и назначение статей доходов и расходов. Например, финансовый институт может изменить наименования статей, чтобы предоставить информацию, соответствующую деятельности финансового института. Организация не производит взаимозачет статей доходов и расходов, кроме случаев, когда удовлетворяются критерии, предусмотренные пунктом 32.

87 Организация не может представлять какие-либо статьи доходов и расходов как чрезвычайные ни в отчете или отчетах, представляющих информацию о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, ни в примечаниях.

Прибыль или убыток за период

88 Организация должна признавать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, кроме случаев, когда каким-либо МСФО требуется или допускается иное.

89 В некоторых МСФО указываются обстоятельства, при которых организация признает определенные статьи за пределами прибыли или убытка за текущий период. В МСФО (IAS) 8 приводятся два вида таких обстоятельств: исправление ошибок и отражение последствий изменения положений учетной политики. Другие МСФО требуют или разрешают исключать из состава прибыли или убытка компоненты прочего совокупного дохода, которые удовлетворяют определению доходов или расходов согласно «Концепции»⁵ (см. пункт 7).

⁵ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

Прочий совокупный доход за период

90 Организация должна раскрыть сумму налога на прибыль в отношении каждой статьи прочего совокупного дохода, включая реклассификационные корректировки, либо в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, либо в примечаниях.

91 Организация может представлять статьи прочего совокупного дохода:

(a) либо за вычетом соответствующих налоговых эффектов,

(b) либо до вычета соответствующих налоговых эффектов, отразив единой суммой совокупную величину налога на прибыль по данным статьям.

Если организация выбирает вариант (b), то она должна распределить величину налога между теми статьями, которые впоследствии могут быть реклассифицированы в раздел о прибыли или убытке, и теми статьями, которые впоследствии не будут реклассифицированы в раздел о прибыли или убытке.

92 Организация должна раскрыть информацию о реклассификационных корректировках в отношении компонентов прочего совокупного дохода.

93 В других МСФО указывается, следует ли и в каких случаях следует реклассифицировать суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, в состав прибыли или убытка. Такие виды реклассификации обозначаются в настоящем стандарте как реклассификационные корректировки. Реклассификационная корректировка включается в соответствующий компонент прочего совокупного дохода в том периоде, в котором сумма указанной корректировки была реклассифицирована в состав прибыли или убытка. Например, прибыли, реализованные вследствие выбытия финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, включаются в состав прибыли или убытка текущего периода. Указанные суммы могли быть признаны в составе прочего совокупного дохода как нереализованные прибыли в текущем или предыдущем периодах. Эти нереализованные прибыли подлежат вычету из прочего совокупного дохода в том

периоде, в котором реализованные прибыли реклассифицируются в состав прибыли или убытка, чтобы не допустить их включения в общий совокупный доход дважды.

94 Организация может представлять реклассификационные корректировки в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или в примечаниях. Организация, представляющая реклассификационные корректировки в примечаниях, представляет статьи прочего совокупного дохода после произведения всех необходимых реклассификационных корректировок.

95 Реклассификационные корректировки возникают, например, при выбытии иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21), при прекращении признания финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. МСФО (IAS) 39), а также когда хеджируемая прогнозируемая операция оказывает влияние на величину прибыли или убытка (см. пункт 100 МСФО (IAS) 39 относительно хеджирования денежных потоков).

96 Реклассификационные корректировки не возникают при изменениях величины прироста стоимости в результате переоценки, признаваемых в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, или при переоценках программ с установленными выплатами, признаваемых в соответствии с МСФО (IAS) 19. Эти компоненты признаются в составе прочего совокупного дохода и впоследствии не реклассифицируются в состав прибыли или убытка. Изменения величины прироста стоимости, признанного в результате переоценки, могут переноситься в состав нераспределенной прибыли в последующих периодах по мере использования актива или в момент прекращения его признания (см. МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38).

Информация, подлежащая представлению в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе или в примечаниях

97 В случае существенности тех или иных статей доходов или расходов организация должна отдельно раскрывать информацию об их характере и величине.

98 Обстоятельства, при которых информация о статьях доходов или расходов подлежит отдельному раскрытию, включают следующие:

(a) частичное списание стоимости запасов до чистой возможной цены продажи или частичное списание стоимости основных средств до их возмещаемой величины, а также восстановление списанных таким образом сумм;

(b) реструктуризация деятельности организации и восстановление сумм любых оценочных обязательств в отношении затрат на реструктуризацию;

(c) выбытие объектов основных средств;

(d) выбытие инвестиций;

(e) прекращенная деятельность;

(f) урегулирование судебных споров; и

(g) прочие случаи восстановления сумм оценочных обязательств.

99 Организация должна представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на их

характере, либо на их назначении в рамках организации, в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

100 Приветствуется, чтобы анализ, требуемый пунктом 99, организации представляли непосредственно в отчете или отчетах, представляющих показатели прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

101 Классификация расходов по подкатегориям используется для того, чтобы выделить компоненты финансовых результатов, которые могут различаться по периодичности, потенциалу возникновения прибыли или убытка и прогнозируемости. Указанный анализ представляется в одном из двух форматов.

102 Первый формат представляет собой анализ с использованием метода «по характеру расходов». Организация группирует расходы, включенные в состав прибыли или убытка, по их характеру (например, амортизация основных средств, закупки материалов, транспортные затраты, вознаграждения работникам и затраты на рекламу) и не перераспределяет их между функциональными направлениями в рамках организации. Этот метод может быть прост в применении, поскольку нет необходимости в перераспределении расходов в соответствии с их назначением в рамках организации. Пример классификации с использованием метода «по характеру расходов» выглядит следующим образом:

Выручка	X
Прочие доходы	X
Изменения в стоимости запасов готовой продукции и незавершенного производства	X
Использованное сырье и расходные материалы	X
Расходы на вознаграждения работникам	X
Расходы по амортизации	X
Прочие расходы	X
Итого расходов	(X)
Прибыль до налогообложения	X

103 Второй формат представляет собой анализ с использованием метода «по назначению расходов» или «по себестоимости продаж», в рамках которого расходы классифицируются в зависимости от их назначения как часть себестоимости продаж или, например, как затраты на дистрибуцию или административную деятельность. Организация как минимум раскрывает в рамках данного метода себестоимость своих продаж отдельно от прочих расходов. Данный метод может предоставить пользователям более уместную информацию по сравнению с методом классификации расходов по их характеру, однако распределение затрат по их назначению может потребовать произвольного распределения и в значительной мере связано с суждением. Пример

классификации с использованием метода «по назначению расходов» выглядит следующим образом:

Выручка	X
Себестоимость продаж	(X)
Валовая прибыль	X
Прочие доходы	X
Затраты на дистрибуцию	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль до налогообложения	X

104 Организация, классифицирующая расходы по их назначению, должна раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе о расходах в части амортизации основных средств и нематериальных активов и о расходах в части вознаграждений работникам.

105 Выбор между методом «по назначению расходов» и методом «по характеру расходов» зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера организации. Оба метода позволяют получить представление о тех затратах, которые могут изменяться, прямо или косвенно, в зависимости от изменения уровня продаж или производства организации. Поскольку каждый из методов представления имеет свои преимущества для организаций разных типов, настоящий стандарт требует, чтобы руководство выбрало тот порядок представления, который является надежным и наиболее уместным. Однако в связи с тем, что информация о характере расходов помогает прогнозировать будущие денежные потоки, требуется раскрытие дополнительной информации, когда используется метод классификации расходов по назначению затрат. В пункте 104 термин «вознаграждения работникам» употребляется в том же значении, что и в МСФО (IAS) 19.

Отчет об изменениях в собственном капитале

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в собственном капитале

106 Организация должна представлять отчет об изменениях в собственном капитале, как того требует пункт 10. Отчет об изменениях в собственном капитале включает следующую информацию:

(a) общий совокупный доход за период, с отдельным представлением итоговых сумм, относимых к собственникам материнской организации и к неконтролирующим долям участия;

(b) по каждому компоненту собственного капитала - последствия ретроспективного применения или ретроспективного исправления, признанные в соответствии с МСФО (IAS) 8; и

(c) [удален]

(d) по каждому компоненту собственного капитала - сверку балансовой стоимости на начало периода и на дату его окончания, с отдельным раскрытием изменений, являющихся следствием:

(i) прибыли или убытка;

(ii) прочего совокупного дохода; и

(iii) операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным представлением вкладов собственников и распределений собственникам, а также изменений в долях участия в дочерних организациях, которые не приводят к утрате контроля.

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

106А По каждому компоненту собственного капитала организация должна представить - либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях - постатейный анализ прочего совокупного дохода (см. пункт 106(d)(ii)).

107 Организация должна представить - либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях - сумму дивидендов, признанных в течение периода как распределения собственникам, а также соответствующую сумму дивидендов в расчете на акцию.

108 В пункте 106 к компонентам собственного капитала относятся, например, каждый класс вкладов в собственный капитал, накопленное сальдо по каждому классу прочего совокупного дохода и нераспределенная прибыль.

109 Изменения, произошедшие в собственном капитале организации между датами начала и окончания отчетного периода, отражают увеличение или уменьшение чистых активов организации за этот период. За исключением изменений, являющихся следствием операций с собственниками, действующими в этом качестве (таких как вклады в капитал, выкуп собственных долевых инструментов организации и дивиденды), и затрат по сделке, непосредственно связанных с такими операциями, общее изменение величины собственного капитала за период представляет собой общую сумму доходов и расходов, в том числе прибылей и убытков, сгенерированных деятельностью организации в течение этого периода.

110 МСФО (IAS) 8 требует ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это практически осуществимо, за исключением случаев, когда правилами перехода другого МСФО предусмотрено иное. МСФО (IAS) 8 также требует, чтобы пересчет для исправления ошибок производился ретроспективно в той мере, в какой это практически осуществимо. Ретроспективные

корректировки и ретроспективные исправления не являются изменениями собственного капитала, но они корректируют вступительное сальдо нераспределенной прибыли, кроме случаев, когда какой-либо МСФО требует ретроспективной корректировки другого компонента собственного капитала. Пункт 106(b) требует, чтобы в отчете об изменениях в собственном капитале была раскрыта информация об итоговых суммах корректировок по каждому компоненту собственного капитала, вызванных изменениями в учетной политике и, отдельно, вызванных исправлениями ошибок. Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало этого периода.

Отчет о движении денежных средств

111 Информация о денежных потоках дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности организации генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также ее потребностей в использовании этих денежных потоков. МСФО (IAS) 7 устанавливает требования в отношении представления и раскрытия информации о денежных потоках.

Примечания

Структура

112 Примечания должны:

(a) представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретных положениях используемой учетной политики в соответствии с пунктами 117-124;

(b) раскрывать информацию, требуемую МСФО, которая не представлена ни в одном из финансовых отчетов; и

(c) обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном из финансовых отчетов, но уместна для понимания любого из них.

113 Организация должна представлять примечания в упорядоченном виде, насколько это практически осуществимо. По каждой статье, представленной в отчетах о финансовом положении и в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а также в отчетах об изменениях в собственном капитале и о движении денежных средств, организация должна давать перекрестную ссылку на любую связанную с ней информацию, раскрытую в примечаниях.

114 Организация обычно представляет примечания в следующем порядке, чтобы помочь пользователям понять финансовую отчетность и сопоставить ее с финансовой отчетностью других организаций:

(a) заявление о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (см. пункт 16);

(b) краткий обзор основных положений применяемой учетной политики (см. пункт 117);

(с) вспомогательная информация по объектам учета, представленным в отчетах о финансовом положении и в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а также в отчетах об изменениях собственного капитала и о движении денежных средств, в той же очередности, в которой представлены каждый отчет и каждая статья; и

(d) прочая раскрываемая информация, в том числе:

(i) об условных обязательствах (см. МСФО (IAS) 37) и не признанных договорных обязательствах по будущим операциям; и

(ii) информация нефинансового характера, например, о целях и политике организации по управлению финансовыми рисками (см. МСФО (IFRS) 7).

115 В некоторых случаях может возникать необходимость или стремление изменить очередность представления определенных статей в примечаниях. Например, организация может объединять информацию об изменениях справедливой стоимости, признанных в составе прибыли или убытка, с информацией о сроках погашения финансовых инструментов, несмотря на то, что первое раскрытие информации относится к отчету (отчетам), представляющему (представляющим) показатели прибыли или убытка и прочего совокупного дохода, а последнее раскрытие информации - к отчету о финансовом положении. Тем не менее организация придерживается упорядоченной структуры представления примечаний в той мере, в какой это практически осуществимо.

116 Организация может выделить в самостоятельный раздел финансовой отчетности примечания, содержащие информацию об основе подготовки финансовой отчетности и о конкретных положениях учетной политики.

Раскрытие информации об учетной политике

117 В кратком обзоре основных положений учетной политики организация должна раскрыть:

(a) базу (базы) оценки, использованную (использованные) при подготовке финансовой отчетности; и

(b) прочие положения применяемой учетной политики, которые являются уместными для понимания финансовой отчетности.

118 Важно, чтобы организация проинформировала пользователей о базе или базах оценки, использованных при подготовке финансовой отчетности (например, историческая стоимость, текущая стоимость, чистая возможная цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая величина), поскольку база, используемая организацией для составления финансовой отчетности, в значительной мере влияет на аналитические выводы пользователей. Когда организация использует больше одной базы оценки в финансовой отчетности, например, когда определенные классы активов переоцениваются, достаточно указать те категории активов и обязательств, к которым применяется каждая из баз оценки.

119 При решении вопроса о том, следует ли раскрывать то или иное положение учетной политики, руководство оценивает, будет ли раскрытие данной информации способствовать пониманию пользователями того, каким образом операции, другие события и условия отражаются в отчетных показателях финансовых результатов и финансового положения. Раскрытие конкретных положений учетной политики является особенно полезным для пользователей, когда эта информация отражает выбранные

организацией варианты учета из разрешенных в МСФО альтернатив. Примером может служить раскрытие информации о том, применяет ли организация для оценки своей инвестиционной недвижимости модель по справедливой стоимости или модель по первоначальной стоимости (см. МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»). Некоторые МСФО содержат прямое требование о раскрытии конкретных положений учетной политики, в том числе информацию о порядке учета, выбранном руководством из числа предусмотренных в МСФО альтернатив. Например, МСФО (IAS) 16 требует раскрытия информации о базах оценки, использованных для основных средств разных классов.

120 Каждая организация принимает в расчет характер своей деятельности и те положения учетной политики, которые, по ожиданиям пользователей ее финансовой отчетности, были бы раскрыты в отношении организации такого вида. Например, пользователи ожидали бы, что организация, облагаемая налогами на прибыль, раскроет положения своей учетной политики в отношении налогов на прибыль, в том числе те, которые применяются в отношении отложенных налоговых обязательств и активов. Когда организация имеет значительные иностранные подразделения или операции в иностранной валюте, пользователи ожидали бы раскрытия информации о положениях учетной политики в отношении признания прибылей и убытков от изменения обменных курсов иностранных валют.

121 Положение учетной политики может быть значимым в силу характера деятельности организации, даже если суммы за текущий и предыдущий периоды не являются существенными. Также целесообразно раскрывать каждое значимое положение учетной политики, в отношении которого отсутствуют прямые требования МСФО, однако оно было выбрано и применяется организацией в соответствии с МСФО (IAS) 8.

122 Организация должна раскрыть - в кратком обзоре значимых положений учетной политики или в составе других примечаний - информацию о суждениях, помимо тех, что связаны с расчетными оценками (см. пункт 125), которые были сформированы руководством в процессе применения учетной политики этой организации и оказали наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

123 В процессе применения учетной политики организации руководство формирует различные суждения, помимо тех, что связаны с расчетными оценками, которые могут в значительной мере влиять на суммы, признаваемые в финансовой отчетности. Например, руководство формирует суждения при решении следующих вопросов:

- (a) относить ли финансовые активы к инвестициям, удерживаемым до погашения;
- (b) в какой момент времени практически все значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовые активы и активы в рамках аренды, передаются другим организациям; и
- (c) представляют ли собой определенные операции продажи товаров по существу соглашения о финансировании и, следовательно, не приводят ли к возникновению выручки.

124 Раскрытие некоторой информации, предусмотренной пунктом 122, требуется другими МСФО. Например, МСФО (IFRS) 12 «*Раскрытие информации об участии в других организациях*» требует, чтобы организация раскрывала информацию о суждениях, которые она сформировала при решении вопроса о том, контролирует ли она другую организацию. МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*» требует раскрытия информации о критериях, выработанных организацией для разграничения инвестиционной недвижимости и недвижимости, занимаемой владельцем, а также

недвижимости, удерживаемой для продажи в ходе обычной деятельности, в случаях, когда классификация недвижимости вызывает затруднения.

Источники неопределенности, связанной с расчетными оценками

125 Организация должна раскрыть информацию о допущениях, сделанных ею в отношении будущего, а также о других основных источниках неопределенности, связанной с расчетными оценками по состоянию на дату окончания отчетного периода, которые несут в себе значительный риск того, что в следующем финансовом году потребуются существенная корректировка балансовой стоимости активов и обязательств. В отношении данных активов и обязательств примечания должны включать детальное описание:

(а) их характера; и

(б) их балансовой стоимости на дату окончания отчетного периода.

126 При определении балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требуется расчетная оценка, на дату окончания отчетного периода, влияния на эти активы и обязательства будущих событий, в наступлении которых нет уверенности. Например, при отсутствии информации о наблюдаемых рыночных ценах недавних сделок потребуется использовать расчетные оценки с ориентацией на будущее, чтобы оценить возмещаемую величину классов основных средств, последствия технологического устаревания для запасов, величину оценочных обязательств, которая зависит от будущего исхода продолжающегося судебного разбирательства, и величину долгосрочных обязательств в отношении вознаграждений работникам, таких как пенсионные обязательства. Данные расчетные оценки предполагают использование допущений в отношении таких аспектов, как корректировка величины денежных потоков или ставок дисконтирования с учетом риска, будущие изменения в размере заработной платы и будущие изменения цен, которые оказывают влияние на другие затраты.

127 Допущения и другие источники неопределенности, связанной с расчетными оценками, раскрываемые в соответствии с пунктом 125, касаются расчетных оценок, требующих от руководства наиболее сложных, субъективных или комплексных суждений. С ростом количества переменных и допущений, влияющих на возможное будущее разрешение неопределенности, эти суждения становятся всё более субъективными и сложными, и, как следствие, обычно возрастает риск того, что впоследствии балансовую величину активов и обязательств придется существенно скорректировать.

128 Применительно к активам и обязательствам, подверженным значительному риску возможного существенного изменения их балансовой стоимости в течение следующего финансового года, не требуется раскрывать информацию, предусмотренную пунктом 125, если на дату окончания отчетного периода они оцениваются по справедливой стоимости, исходя из котировки активного рынка в отношении идентичного актива или обязательства. Определенная таким образом справедливая стоимость может существенно измениться в следующем финансовом году, однако эти изменения не будут следствием допущений или иных источников оценки неопределенности на дату окончания отчетного периода.

129 Организация представляет требуемую пунктом 125 информацию таким образом, чтобы пользователям финансовой отчетности стали понятны суждения, сформированные руководством в отношении будущего и в отношении других источников

неопределенности, связанной с расчетными оценками. Характер и объем такой информации варьируется в зависимости от характера соответствующего допущения и иных обстоятельств. Примеры информации, которую раскрывает организация, следующие:

(a) характер соответствующего допущения или иной неопределенности, связанной с расчетной оценкой;

(b) чувствительность балансовых величин к методам, допущениям и расчетным оценкам, на которых основывается их расчет, в том числе причины такой чувствительности;

(c) ожидаемый исход разрешения неопределенности и диапазон обоснованно возможных значений балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств в следующем финансовом году; и

(d) пояснение произошедших изменений по сравнению с прошлыми допущениями в отношении этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной.

130 Настоящий стандарт не требует, чтобы при раскрытии информации, предусмотренной пунктом 125, организация раскрывала бюджетную информацию или прогнозы.

131 Иногда раскрытие информации о степени возможного влияния какого-либо допущения или иного источника неопределенности, связанной с расчетными оценками, по состоянию на дату окончания отчетного периода является практически неосуществимым. В таких случаях организация указывает, что у нее есть основания ожидать, исходя из имеющихся сведений, что в случае, если фактический исход в следующем финансовом году будет отличаться от предполагавшегося, может потребоваться существенная корректировка балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Во всех случаях организация раскрывает характер и балансовую стоимость конкретного актива или обязательства (или класса активов или обязательств), которых касается данное допущение.

132 Раскрываемая в соответствии с пунктом 122 информация о конкретных суждениях, сформированных руководством в процессе применения учетной политики организации, не связана с информацией об источниках неопределенности, связанной с расчетными оценками, раскрываемой в соответствии с пунктом 125.

133 Другие МСФО требуют раскрытия информации о некоторых из допущений, которые в ином случае требовалось бы раскрыть в соответствии с пунктом 125. Например, МСФО (IAS) 37 требует раскрытия, в определенных обстоятельствах, информации об основных допущениях в отношении будущих событий, затрагивающих классы оценочных обязательств. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» требует раскрытия информации о значительных допущениях (включая метод (методы) оценки и исходные параметры), используемых организацией при оценке справедливой стоимости активов и обязательств, которые отражаются по справедливой стоимости.

Капитал

134 Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценивать принятые организацией цели, политику и процессы управления капиталом.

135 Во исполнение пункта 134 организация раскрывает следующее:

(а) информацию качественного характера о своих целях, политике и процессах управления капиталом, в том числе:

(i) что управляется ею в качестве капитала;

(ii) в случае, когда на организацию распространяются внешние требования в отношении капитала, характер указанных требований и то, каким образом эти требования встраиваются в процесс управления капиталом; и

(iii) каким образом организация выполняет свои цели по управлению капиталом;

(b) обобщенные количественные данные в отношении того, что управляется ею в качестве капитала. Некоторые организации относят к капиталу определенные финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга). Другие организации исключают из состава капитала некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, возникающие в результате хеджирования денежных потоков);

(c) любые изменения в подпунктах (а) и (b) по сравнению с предыдущим периодом;

(d) выполняла ли организация в отчетном периоде внешние требования к капиталу, которые она обязана выполнять;

(e) в случае невыполнения организацией таких внешних требований к капиталу, последствия таких нарушений.

Организация раскрывает эти сведения, исходя из внутренней информации, предоставляемой ключевому управленческому персоналу.

136 Организация может осуществлять управление капиталом различными способами, и к ней могут предъявляться различные требования в части капитала. Например, в состав конгломерата могут входить организации, осуществляющие страховую деятельность и банковскую деятельность и при этом работающие в нескольких юрисдикциях. В случаях, когда агрегированное раскрытие данных о требованиях к капиталу и о принятых подходах к управлению капиталом не обеспечивает полезную информацию или это дает пользователям финансовой отчетности искаженное представление об имеющихся у организации ресурсах капитала, организация должна раскрыть информацию отдельно по каждому требованию в части капитала, которое она обязана выполнять.

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как часть собственного капитала

136А В отношении финансовых инструментов с правом обратной продажи, классифицируемых как долевые инструменты, организация должна раскрыть следующую информацию (в части, не раскрытой в других разделах):

(а) обобщенные количественные данные о величине, классифицированной как собственный капитал;

(b) цели, политику и процессы по управлению своей обязанностью осуществить обратную покупку или погашение этих инструментов по требованию их держателей, в том числе любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;

(с) ожидаемый отток денежных средств при погашении или обратной покупке финансовых инструментов данного класса; и

(d) информацию о том, каким образом была определена величина оттока денежных средств, ожидаемого при погашении или обратной покупке.

Раскрытие прочей информации

137 Организация должна раскрыть в примечаниях следующую информацию:

(а) сумму дивидендов, предложенных или объявленных до даты одобрения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных в отчетном периоде как распределение собственникам, а также соответствующую сумму в расчете на акцию; и

(b) сумму любых непризнанных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

138 Организация должна раскрыть следующие сведения, если они уже не раскрыты в составе иной информации, публикуемой вместе с финансовой отчетностью:

(а) местонахождение и организационно-правовую форму организации, страну ее юридической регистрации и юридический адрес (или основное место ведения бизнеса, если отличается от юридического адреса);

(b) описание характера операций организации и основных направлений ее деятельности;

(с) наименование материнской организации и конечной материнской организации данной группы; и

(d) применительно к организациям, созданным на ограниченный срок, информацию о продолжительности существования организации.

Переходные положения и дата вступления в силу

139 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация начнет применение настоящего стандарта в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

139А МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) внесены поправки в пункт 106. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, эта поправка должна применяться в отношении данного более раннего периода. Поправка должна применяться ретроспективно.

139В Документом «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязанности, возникающие при ликвидации*» (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенным в феврале 2008 года, изменен пункт 138 и добавлены пункты 8А, 80А и 136А. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит эти поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно с ними она должна начать применение поправок к МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и Разъяснению КРМФО (IFRIC) 2 «*Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты*».

139С Пункты 68 и 71 изменены документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в мае 2008 года. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит эти изменения в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

139D Пункт 69 изменен документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в апреле 2009 года. Организация должна применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит это изменение в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

139Е [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

139F Документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в мае 2010 года, внесены поправки в пункты 106 и 107 и добавлен пункт 106А. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

139G [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

139H МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 12, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 4, 119, 123 и 124. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 12.

139I МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 128 и 133. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

139J Документом «*Представление статей прочего совокупного дохода*» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункты 7, 10, 82, 85-87, 90, 91, 94, 100 и 115, добавлены пункты 10А, 81А, 81В, 82А и удалены пункты 12, 81, 83, 84. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2012 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит эти поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

139К МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*» (с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года) внесены поправки в пункт 7 и пункт 96, касающиеся определения «прочий совокупный доход». Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года).

139L Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.», выпущенным в мае 2012 года, внесены изменения в пункты 10, 38 и 41, удалены пункты 39-40 и добавлены пункты 38А-38D и 40А-40D. Организация должна применить эту поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящую поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

139M - [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую 139O редакцию.]

Прекращение действия МСФО (IAS) 1 (пересмотренного в 2003 году)

140 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», пересмотренный в 2003 году и с учетом поправок 2005 года.

*Приложение 2
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий стандарт содержит указания по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Он также содержит указания относительно формул расчета себестоимости, которые используются для отнесения затрат на запасы.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:

(а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договоры на предоставление услуг (см. МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»*);

(b) финансовые инструменты (см. МСФО (IAS) 32 *«Финансовые инструменты: представление»* и МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*);
и

(с) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности, и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (см. МСФО (IAS) 41 *«Сельское хозяйство»*).

3 Настоящий стандарт не применяется к оценке запасов, которыми владеют:

(а) производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов переработки полезных ископаемых при условии, что они оцениваются по чистой возможной цене продажи в соответствии с принятой практикой учета в этих отраслях. Если такие запасы оцениваются по чистой возможной цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли;

(b) товарные брокеры-трейдеры, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти изменения произошли.

4 Запасы, упомянутые в пункте 3(а), оцениваются по чистой возможной цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда собрана сельскохозяйственная продукция или добыты полезные ископаемые, а их продажа гарантирована в силу форвардного контракта или гарантии государства, или когда существует активный рынок и риск необеспечения продажи ничтожно мал. К таким запасам не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

5 Брокеры-трейдеры - лица, покупающие или продающие товары от имени других лиц или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в пункте 3(б), в основном приобретаются с целью продажи в обозримом будущем и извлечения прибыли из колебаний в цене или из маржи брокера-трейдера. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу, к ним не применяются только требования настоящего стандарта к оценке.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

***Запасы* - активы:**

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

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

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

7 Чистая возможная цена продажи относится к чистой сумме, которую рассчитывает выручить организация от продажи запасов в ходе обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает цену таких запасов, по которой проводилась бы обычная сделка по продаже этих же запасов на основном (или наиболее выгодном) рынке между участниками рынка на дату оценки. Первая представляет собой стоимость, специфичную для организации, последняя - нет. Чистая возможная цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу.

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

Оценка запасов

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

Себестоимость запасов

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

Затраты на приобретение

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

Затраты на переработку

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

13 Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка - это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

14 В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта. Если затраты на переработку каждого продукта не могут быть идентифицированы отдельно, они распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе. Например, распределение может производиться на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Большинство побочных продуктов по своей природе не являются существенными. В подобных случаях они часто оцениваются по чистой возможной цене продажи, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Прочие затраты

15 Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Например, может быть целесообразным включение в себестоимость запасов непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов.

16 Примерами затрат, не включаемых в себестоимость запасов и признаваемых в качестве расходов в период возникновения, являются:

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

(b) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;

(c) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и

(d) затраты на продажу.

17 МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» определяет те редкие случаи, когда затраты по заимствованиям включаются в себестоимость запасов.

18 Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

Стоимость запасов поставщика услуг

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

Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

20 В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» запасы, состоящие из собранной сельскохозяйственной продукции, которую организация получила от своих

биологических активов, при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом затрат на продажу. Это является себестоимостью запасов на упомянутую дату в рамках применения настоящего стандарта.

Методы оценки себестоимости

21 Для удобства могут использоваться такие методы оценки стоимости запасов, как метод учета по нормативным затратам или метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

22 Метод розничных цен часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли.

Формулы расчета себестоимости

23 Себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться по себестоимости каждой единицы.

24 Метод себестоимости каждой единицы предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Этот порядок учета подходит для единиц, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее расчет себестоимости каждой единицы неуместен в случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения predetermined величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций, которые остаются в запасах.

25 Себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 23, должна определяться по формуле «первое поступление - первый отпуск» (ФИФО) или средневзвешенной стоимости. Организация должна использовать одну и ту же формулу расчета себестоимости для всех запасов, имеющих сходные свойства и характер использования организацией. Применительно к запасам с несходными свойствами или характером использования может быть оправданно применение разных формул расчета себестоимости.

26 Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться организацией иначе, чем аналогичные запасы в другом операционном сегменте. Тем не менее различие в географическом местонахождении запасов (или в

применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных формул расчета себестоимости.

27 Формула ФИФО исходит из допущения, что те единицы запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними. Согласно формуле расчета по средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности организации.

Чистая возможная цена продажи

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

29 Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи пообъектно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте. Поставщики услуг обычно аккумулируют затраты по каждой услуге, для которой определяется отдельная цена продажи. Соответственно каждая подобная услуга рассматривается как отдельная статья.

30 Расчетные оценки чистой возможной цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Эти оценки учитывают колебания цены или себестоимости, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания периода, в той мере, в которой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода.

31 Расчетные оценки чистой возможной цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса. Например, чистая возможная цена продажи того объема запасов, который предназначен для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг по твердым ценам, определяется на основе цены, указанной в этих договорах. Если объем запасов, предназначенный для выполнения договоров на продажу, меньше общего объема соответствующих запасов, то чистая возможная цена продажи излишка определяется на основе общих цен продажи. В случае превышения объемов

запасов по договорам на продажу товаров по твердым ценам над объемом имеющихся запасов или в случае договоров на покупку запасов по твердым ценам могут возникнуть оценочные обязательства. Такие оценочные обязательства являются предметом рассмотрения МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

32 Сырье и прочие материалы, предназначенные для использования в производстве запасов, не списываются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости. Тем не менее, если снижение цены сырья указывает на то, что себестоимость готовой продукции превышает чистую возможную цену продажи, сырье списывается до чистой возможной цены продажи. В таких случаях затраты на замещение сырья могут оказаться наилучшей из имеющихся оценок его чистой возможной цены продажи.

33 В каждом последующем периоде анализ чистой возможной цены продажи выполняется заново. Если обстоятельства, обусловившие необходимость списания запасов до уровня ниже себестоимости, перестают существовать или имеется явное свидетельство увеличения чистой возможной цены продажи в силу изменившихся экономических условий, списанная ранее сумма восстанавливается (т. е. восстановление производится в пределах суммы первоначального списания) таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной чистой возможной цене продажи. Например, это происходит тогда, когда какая-либо единица запасов, учитываемая по чистой возможной цене продажи из-за снижения цены продажи ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее цена продажи увеличилась.

Признание в качестве расходов

34 При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Сумма любого списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором имели место списание или потери. Сумма любого восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором произошло восстановление.

35 Некоторые запасы могут относиться на другие счета активов, например запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами. Запасы, отнесенные на другие активы, признаются в качестве расходов на протяжении срока полезного использования соответствующего актива.

Раскрытие информации

36 Финансовая отчетность должна раскрывать:

- (а) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости;**
- (b) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данной организацией;**
- (с) балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;**
- (d) величину запасов, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода;**
- (е) сумму любого списания стоимости запасов, признанную в качестве расхода в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;**
- (f) сумму любого восстановления списания, которая была признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в отчетном периоде в соответствии с пунктом 34;**
- (g) обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списания стоимости запасов в соответствии с пунктом 34; и**
- (h) балансовую стоимость запасов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств.**

37 Информация о балансовой стоимости по видам запасов и о масштабе изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.

38 Величина запасов, признанных в качестве расходов в течение периода, которую часто называют себестоимостью продаж, состоит из тех затрат, которые ранее включались в оценку уже проданных запасов, а также из нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативной производственной себестоимости запасов. Специфика деятельности организации также может потребовать включения других сумм, таких как затраты на сбыт продукции.

39 Некоторые организации используют такой формат отчета о прибылях и убытках, который предусматривает раскрытие других величин вместо себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение отчетного периода. Согласно этому формату организация представляет анализ расходов с использованием классификации, основанной на характере затрат. В этом случае организация раскрывает информацию о затратах, признанных в качестве расходов применительно к сырью и расходным материалам, затратам на оплату труда и прочим затратам, вместе с суммой чистого изменения остатков запасов за период.

Дата вступления в силу

40 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение

приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

40А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

40В [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

40С МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 6, а также в пункт 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

40D-40F [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Прекращение действия других документов

41 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 2 «Запасы» (пересмотренный в 1993 году).

42 Настоящий стандарт заменяет Разъяснение ПКР (SIC) - 1 «Последовательность - различные способы расчета себестоимости запасов».

*Приложение 3
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»⁶

⁶ В сентябре 2007 года Совет по МСФО изменил название МСФО (IAS) 7 с «Отчет о денежных потоках» на «Отчет о движении денежных средств» в результате пересмотра МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в 2007 году.

Цель

Информация о денежных потоках организации полезна с точки зрения предоставления пользователям финансовой отчетности основы для оценки способности организации генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также потребности организации в использовании этих денежных потоков. Экономические

решения, принимаемые пользователями, требуют оценки способности организации генерировать денежные средства и их эквиваленты, а также сроков и определенности их получения.

Цель настоящего стандарта заключается в требовании предоставления информации об исторических изменениях в денежных средствах и их эквивалентах организации в форме отчета о движении денежных средств, в котором денежные потоки за период классифицируются как потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Сфера применения

1 Организация должна составлять отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями настоящего стандарта и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, в отношении которого представляется финансовая отчетность.

2 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 7 «*Отчет об изменениях в финансовом положении*», утвержденный в июле 1977 года.

3 Пользователи финансовой отчетности организации заинтересованы в том, как организация генерирует и использует денежные средства и их эквиваленты. Это является актуальным независимо от характера деятельности организации и от того, могут ли денежные средства рассматриваться как продукт деятельности организации, как, например, в случае финансовых институтов. Организации испытывают потребность в денежных средствах, по сути, по одинаковым причинам, несмотря на различия в их основных приносящих доход видах деятельности. Они нуждаются в денежных средствах для ведения своих операций, осуществления выплат по своим обязательствам, а также для выплаты дохода своим инвесторам. Следовательно, настоящий стандарт требует представления отчета о движении денежных средств всеми организациями.

Преимущества информации о денежных потоках

4 Отчет о движении денежных средств в совокупности с остальными формами финансовой отчетности обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах организации, ее финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность), а также ее способность оказывать влияние на величину и сроки денежных потоков с целью адаптации к меняющимся обстоятельствам и возможностям. Информация о денежных потоках полезна при оценке способности организации генерировать денежные средства и их эквиваленты и позволяет пользователям разрабатывать модели оценки и сравнения приведенной стоимости будущих денежных потоков различных организаций. Она также облегчает сопоставимость отчетов о результатах операционной деятельности различных организаций, поскольку устраняет последствия применения различных порядков учета к аналогичным операциям и событиям.

5 Историческая информация о денежных потоках часто используется в качестве индикатора величины, сроков и определенности будущих денежных потоков. Она также полезна при проверке точности предыдущих оценок будущих денежных потоков и при изучении взаимосвязи между прибыльностью и чистым денежным потоком, а также влияния изменения цен.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

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

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

Денежные потоки представляют собой притоки и оттоки денежных средств и их эквивалентов.

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

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

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

Денежные средства и их эквиваленты

7 Эквиваленты денежных средств предназначены для урегулирования краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестирования или иных целей. Для того чтобы классифицировать инвестицию как эквивалент денежных средств, она должна быть легко обратима в известную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, инвестиция обычно квалифицируется как эквивалент денежных средств только тогда, когда она имеет короткий срок погашения, например три месяца или менее с даты приобретения. Инвестиции в долевой капитал исключаются из состава эквивалентов денежных средств, если только они по существу не являются эквивалентами денежных средств, как, например, привилегированные акции, приобретенные незадолго до срока их погашения и имеющие установленную дату выкупа.

8 Банковские кредиты обычно рассматриваются как финансовая деятельность. Однако в некоторых странах банковские овердрафты, подлежащие выплате по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами организации. В этом случае банковские овердрафты включаются в состав денежных

средств и их эквивалентов. Характерной чертой таких соглашений с банками является то, что остаток по банковскому счету часто изменяется от положительного к отрицательному.

9 Денежные потоки не включают обороты между статьями денежных средств или их эквивалентов, потому что эти компоненты являются частью управления денежными средствами организации, а не частью ее операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Управление денежными средствами включает инвестирование излишка денежных средств в эквиваленты денежных средств.

Представление отчета о движении денежных средств

10 В отчете о движении денежных средств денежные потоки за период должны быть классифицированы как потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

11 Организация представляет денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности наиболее подходящим для ее бизнеса способом. Классификация по видам деятельности обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить воздействие указанных видов деятельности на финансовое положение организации и величину ее денежных средств и их эквивалентов. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности.

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

Операционная деятельность

13 Сумма денежных потоков от операционной деятельности является ключевым показателем того, в какой мере операции организации генерируют денежные потоки, достаточные для погашения займов, поддержания операционных возможностей организации, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Информация о конкретных составляющих исторических денежных потоков от операционной деятельности в сочетании с прочей информацией полезна для прогнозирования будущих денежных потоков от операционной деятельности.

14 Денежные потоки от операционной деятельности преимущественно связаны с основной приносящей доход деятельностью организации. Поэтому они, как правило, являются результатом операций и других событий, учитываемых при определении прибыли или убытка. Примерами денежных потоков от операционной деятельности являются:

(а) денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;

(b) денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных и прочая выручка;

(c) денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;

(d) денежные выплаты работникам и от имени работников;

(e) денежные поступления и выплаты страховой организации по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям;

(f) денежные выплаты или возвраты по налогу на прибыль, если они не могут быть конкретно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью; и

(g) денежные поступления и выплаты по договорам, удерживаемым для целей дилинга или торговли.

Некоторые операции, такие как продажа оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, которые признаются в составе прибыли или убытка. Денежные потоки, связанные с такими операциями, являются денежными потоками от инвестиционной деятельности. Однако денежные выплаты, осуществляемые для производства или приобретения активов, удерживаемых для сдачи в аренду другим сторонам и впоследствии удерживаемых для продажи в соответствии с пунктом 68А МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*», являются денежными потоками от операционной деятельности. Денежные поступления от аренды и последующей продажи таких активов также являются денежными потоками от операционной деятельности.

15 Организация может удерживать ценные бумаги и займы для целей дилинга или торговли, и в этом случае они сходны с запасами, приобретенными специально для перепродажи. Таким образом, денежные потоки, возникающие от покупки или продажи ценных бумаг, предназначенных для целей дилинга или торговли, классифицируются как операционная деятельность. Аналогично денежные авансы и займы, предоставленные финансовыми институтами, обычно классифицируются как операционная деятельность, поскольку они относятся к основной приносящей доход деятельности этой организации.

Инвестиционная деятельность

16 Отдельное раскрытие информации о денежных потоках от инвестиционной деятельности имеет важное значение, поскольку денежные потоки показывают, в каком объеме были понесены затраты на приобретение ресурсов с целью получения будущих доходов и денежных потоков. Только те затраты, которые влекут за собой признание актива в отчете о финансовом положении, могут классифицироваться как инвестиционная деятельность. Примерами денежных потоков от инвестиционной деятельности являются:

(a) денежные выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализированными затратами на разработки и самостоятельно произведенными основными средствами;

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

(c) денежные выплаты для приобретения долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместных предприятиях (кроме выплат по

инструментам, рассматриваемым как эквиваленты денежных средств или предназначенным для целей дилинга или торговли);

(d) денежные поступления от продажи долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместных предприятиях (кроме поступлений по инструментам, рассматриваемым как эквиваленты денежных средств или предназначенным для целей дилинга или торговли);

(e) денежные авансы и займы, предоставленные другим сторонам (кроме авансов и займов, предоставленных финансовыми институтами);

(f) денежные поступления от возврата авансов и займов, предоставленных другим сторонам (кроме авансов и займов финансовых институтов);

(g) денежные выплаты по фьючерсным договорам, форвардным договорам, опционным договорам и своп-договорам, за исключением случаев, когда договоры удерживаются для целей дилинга или торговли или выплаты классифицируются как финансовая деятельность; и

(h) денежные поступления по фьючерсным договорам, форвардным договорам, опционным договорам и своп-договорам, за исключением случаев, когда договоры удерживаются для целей дилинга или торговли или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Когда договор отражается в учете как хеджирование идентифицируемой позиции, денежные потоки по такому договору классифицируются так же, как и денежные потоки хеджируемой позиции.

Финансовая деятельность

17 Отдельное раскрытие информации о денежных потоках от финансовой деятельности имеет важное значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований в отношении будущих денежных потоков от сторон, предоставляющих капитал организации. Примерами денежных потоков от финансовой деятельности являются:

(a) денежные поступления от выпуска акций или других долевых инструментов;

(b) денежные выплаты собственникам для приобретения или погашения акций организации;

(c) денежные поступления от выпуска долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, залоговых и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;

(d) денежные выплаты по заемным средствам; и

(e) денежные выплаты, осуществленные арендатором в счет уменьшения непогашенной суммы обязательств по финансовой аренде.

Представление денежных потоков от операционной деятельности

18 Организация должна представлять денежные потоки от операционной деятельности, используя:

(a) либо прямой метод, в соответствии с которым раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат;

(b) либо косвенный метод, в соответствии с которым прибыль или убыток корректируются с учетом влияний операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат от операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с денежными потоками от инвестиционной или финансовой деятельности.

19 Поощряется использование организациями прямого метода представления денежных потоков от операционной деятельности. Прямой метод предоставляет информацию, которая может быть полезной для оценки будущих денежных потоков и которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат может быть получена:

(a) либо из учетных записей организации;

(b) либо путем корректировки продаж, себестоимости продаж (процентных и аналогичных доходов, а также процентных и аналогичных расходов для финансовых институтов) и других статей отчета о совокупном доходе на:

(i) изменения в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;

(ii) прочие неденежные статьи; и

(iii) прочие статьи, влияющие на денежные потоки от инвестиционной или финансовой деятельности.

20 При использовании косвенного метода чистый денежный поток от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом влияний:

(a) изменений в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;

(b) неденежных статей, таких как амортизация, оценочные обязательства, отложенные налоги, нереализованные положительные и отрицательные курсовые разницы, нераспределенная прибыль ассоциированных организаций; и

(c) всех прочих статей, влияющих на денежные потоки от инвестиционной или финансовой деятельности.

В качестве альтернативы чистый денежный поток от операционной деятельности может быть представлен косвенным методом путем отражения выручки и расходов, раскрываемых в отчете о совокупном доходе, и изменений в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода.

Представление денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности

21 Организация должна представлять основные классы валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, возникающих от инвестиционной и финансовой деятельности, по отдельности, за исключением денежных потоков, описанных в пунктах 22 и 24, которые представляются на нетто-основе.

Представление денежных потоков на нетто-основе

22 Денежные потоки, возникающие от следующих видов операционной, инвестиционной или финансовой деятельности, могут быть представлены на нетто-основе:

(a) денежные поступления и выплаты от имени клиентов, когда денежные потоки отражают деятельность, осуществляемую клиентом, а не организацией; и

(b) денежные поступления и выплаты по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения.

23 Примерами денежных поступлений и выплат, перечисленных в пункте 22(a), являются:

(a) получение и выплата банком депозитов до востребования;

(b) средства, удерживаемые для клиентов инвестиционной организацией; и

(c) полученная от имени собственников недвижимости и передаваемая им арендная плата.

23A Примерами денежных поступлений и выплат, перечисленных в пункте 22(b), являются внесенные авансы и выплаты по:

(a) основным суммам долга держателей кредитных карт;

(b) приобретению и продаже инвестиций; и

(c) прочим краткосрочным займам, например, со сроком погашения три месяца или менее.

24 Денежные потоки, возникающие в результате каждого из следующих видов деятельности финансового института, могут быть представлены на нетто-основе:

(a) денежные поступления и выплаты по привлечению и выплате депозитов с фиксированным сроком погашения;

(b) размещение депозитов в других финансовых институтах и возврат депозитов из других финансовых институтов; и

(c) денежные авансы и кредиты, предоставленные клиентам, и погашение указанных авансов и кредитов.

Денежные потоки в иностранной валюте

25 Денежные потоки, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в функциональной валюте организации путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату соответствующего денежного потока.

26 Денежные потоки зарубежной дочерней организации должны быть пересчитаны по обменным курсам между функциональной и иностранной валютами на даты соответствующих денежных потоков.

27 Денежные потоки, выраженные в иностранной валюте, представляются в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». Это позволяет использовать обменный курс, приближенный к фактическому курсу. Например, средневзвешенный обменный курс за период может быть использован для отражения операций в иностранной валюте или пересчета денежных потоков зарубежной дочерней организации. Однако МСФО (IAS) 21 не разрешает применение обменного курса по состоянию на конец отчетного периода при пересчете денежных потоков зарубежной дочерней организации.

28 Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменений обменных курсов валют, не являются денежными потоками. Однако влияние изменений обменных курсов на денежные средства и их эквиваленты, имеющиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляется в отчете о движении денежных средств с тем, чтобы сверить денежные средства и их эквиваленты на начало и на конец отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включает разницы, при их наличии, которые возникли бы в случае представления данных денежных потоков по обменным курсам на конец периода.

29 [Удален]

30 [Удален]

Проценты и дивиденды

31 Денежные потоки, возникающие в связи с получением и выплатой процентов и дивидендов, должны быть раскрыты отдельно. Каждое такое поступление или выплата должны быть классифицированы последовательно из периода в период как денежные потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

32 Общая сумма процентов, выплаченных в течение периода, раскрывается в отчете о движении денежных средств независимо от того, признана ли она как расход в составе прибыли или убытка или капитализирована в соответствии с МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям».

33 Для финансовых институтов выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды обычно классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако в отношении других организаций нет единого мнения в вопросе классификации таких денежных потоков. Выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды могут быть классифицированы как денежные потоки от операционной

деятельности, потому что они учитываются при определении прибыли или убытка. Альтернативно выплаченные проценты и полученные проценты и дивиденды могут быть классифицированы как денежные потоки от финансовой и инвестиционной деятельности соответственно, потому что они представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов или доходы на инвестиции.

34 Выплаченные дивиденды могут быть классифицированы как денежный поток от финансовой деятельности, так как они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. Альтернативно выплаченные дивиденды могут быть классифицированы как компонент денежных потоков от операционной деятельности с тем, чтобы оказать содействие пользователям в определении способности организации выплачивать дивиденды из денежных потоков от операционной деятельности.

Налоги на прибыль

35 Денежные потоки, возникающие в связи с налогами на прибыль, должны быть раскрыты отдельно и классифицированы как денежные потоки от операционной деятельности за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно соотнесены с финансовой и инвестиционной деятельностью.

36 Налоги на прибыль возникают по операциям, приводящим к денежным потокам, классифицируемым в отчете о движении денежных средств как денежные потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. В то время как налоговые расходы можно легко соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, соответствующие налоговые денежные потоки часто идентифицировать практически невозможно, и такие потоки могут возникать в периоде, отличном от того, в котором имели место денежные потоки по лежащей в их основе операции. Поэтому уплаченные налоги обычно классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако, когда практически осуществимо соотнесение денежного потока по налогам с конкретной операцией, приводящей к возникновению денежных потоков, классифицируемых как инвестиционная или финансовая деятельность, такой денежный поток по налогам классифицируется как инвестиционная или финансовая деятельность соответственно. Когда денежные потоки по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, раскрывается общая сумма уплаченных налогов.

Инвестиции в дочерние организации, ассоциированные организации и совместные предприятия

37 При учете инвестиций в ассоциированную организацию, совместное предприятие или дочернюю организацию, учет которых ведется по методу долевого участия или по первоначальной стоимости, в отчете о движении денежных средств инвестор ограничивается информацией о денежных потоках между ним и объектом инвестиций, например информацией о дивидендах и авансах.

38 Организация, отражающая свою долю участия в ассоциированной организации или совместном предприятии с использованием метода долевого участия, включает в свой отчет о движении денежных средств денежные потоки в отношении ее инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие и распределения прибыли и других выплат или поступлений между данной организацией и ассоциированной организацией или совместным предприятием.

Изменения в долях владения в дочерних организациях и других бизнесах

39 Агрегированные денежные потоки, возникающие в результате приобретения или потери контроля над дочерними организациями или другими бизнесами, должны быть представлены отдельно и классифицированы как инвестиционная деятельность.

40 Организация должна раскрыть, в совокупности, следующие сведения в отношении приобретения и потери контроля над дочерними организациями или другими бизнесами в течение периода:

(а) суммарное возмещение, выплаченное или полученное;

(b) долю возмещения, представленную денежными средствами и их эквивалентами;

(с) сумму денежных средств и их эквивалентов дочерних организаций или других бизнесов, над которыми был приобретен или потерян контроль; и

(d) сумму активов и обязательств, отличных от денежных средств или их эквивалентов, дочерних организаций или других бизнесов, над которыми был приобретен или потерян контроль, суммированные по каждой основной категории.

40А Инвестиционная организация, в значении, определенном в МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*», не обязана применять пункты 40(с) или 40(d) в отношении тех инвестиций в дочерние организации, которые требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

41 Представление отдельными строками эффектов от приобретения или потери контроля над дочерними организациями или другими бизнесами, а также отдельное раскрытие сумм приобретенных или выбывших активов и обязательств, помогает отделить такие денежные потоки от денежных потоков, возникающих в результате прочей операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Денежные потоки от потери контроля не уменьшают денежные потоки от приобретения контроля.

42 Агрегированная сумма денежных средств, выплаченных или полученных в качестве возмещения при приобретении или потере контроля над дочерней организацией или другими бизнесами, отражается в отчете о движении денежных средств за вычетом денежных средств и их эквивалентов, приобретенных или выбывших в рамках таких операций, событий или изменений обстоятельств.

42А Денежные потоки, возникающие в результате изменений долей владения в дочерней организации, которые не приводят к потере контроля, должны классифицироваться как денежные потоки от финансовой деятельности, кроме случаев, когда инвестиция в данную дочернюю организацию удерживается инвестиционной

организацией (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10) и ее требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

42В Изменения долей владения в дочерней организации, которые не приводят к потере контроля, такие как последующие приобретение или продажа материнской организацией долевых инструментов дочерней организации, учитываются как операции с капиталом (см. МСФО (IFRS) 10), кроме случаев, когда данной дочерней организацией владеет инвестиционная организация и ее требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Следовательно, денежные потоки в результате таких операций классифицируются так же, как и прочие операции с собственниками, описанные в пункте 17.

Неденежные операции

43 Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны быть раскрыты в другой части финансовой отчетности таким образом, чтобы предоставить всю значимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

44 Значительная часть инвестиционной и финансовой деятельности не оказывает непосредственного воздействия на текущие денежные потоки, но при этом влияет на структуру капитала и активов организации. Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает целям отчета о движении денежных средств, поскольку эти статьи не связаны с денежными потоками в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

- (а) приобретение активов путем принятия непосредственно связанных с ними обязательств или посредством финансовой аренды;
- (b) приобретение организации путем выпуска долевых инструментов; и
- (с) конвертация долговых обязательств в собственный капитал.

Компоненты денежных средств и их эквивалентов

45 Организация должна раскрывать компоненты денежных средств и их эквивалентов и представлять сверку сумм, содержащихся в отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

46 Ввиду разнообразия практики управления денежными средствами и банковских механизмов в разных странах мира и в целях соблюдения МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», организация обязана раскрыть политику, принятую ею для определения состава денежных средств и их эквивалентов.

47 Влияние любого изменения в политике определения компонентов денежных средств и их эквивалентов, например изменения в классификации финансовых инструментов, ранее считавшихся частью инвестиционного портфеля организации, представляется в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Раскрытие прочей информации

48 Организация должна раскрывать вместе с комментариями руководства сумму значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющих у организации, но недоступных для использования группой.

49 Существуют различные обстоятельства, при которых остатки денежных средств и их эквивалентов организации недоступны для использования группой. Примером могут служить остатки денежных средств и их эквивалентов, имеющиеся у дочерней организации, осуществляющей свою деятельность в стране, где применяются меры валютного регулирования или другие юридические ограничения, не допускающие использования этих средств в общем порядке материнской организацией или другими дочерними организациями.

50 Дополнительная информация может быть уместной для понимания пользователями финансового положения и ликвидности организации. Раскрытие этой информации вместе с комментариями руководства поощряется и может включать:

(a) суммы неиспользованных кредитных средств, которые могут быть доступны для финансирования операционной деятельности в будущем и исполнения договорных обязательств по осуществлению будущих капитальных затрат, с указанием имеющихся ограничений по использованию этих средств;

(b) [удален]

(c) агрегированную сумму денежных потоков, представляющую увеличение операционных возможностей, отдельно от денежных потоков, необходимых для поддержания операционных возможностей; и

(d) сумму денежных потоков, возникающих от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности каждого отчетного сегмента (см. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»).

51 Отдельное раскрытие информации о денежных потоках, представляющих увеличение операционных возможностей, и о денежных потоках, необходимых для поддержания операционных возможностей, позволяет пользователям определить, достаточно ли средств организация направляет на поддержание своих операционных возможностей. Организация, не инвестирующая достаточных средств на поддержание своих операционных возможностей, может навредить будущей доходности ради поддержания текущей ликвидности и распределений в пользу собственников.

52 Раскрытие информации о денежных потоках по сегментам позволяет пользователям достичь лучшего понимания взаимосвязи между денежными потоками бизнеса в целом и его отдельных составляющих, а также наличия и изменчивости денежных потоков по сегментам.

Дата вступления в силу

53 Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1994 года или после этой даты.

54 МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) внесены изменения в пункты 39-42 и добавлены пункты 42А и 42В. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) для более раннего периода, поправки должны применяться для данного более раннего периода. Поправки должны применяться ретроспективно.

55 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесена поправка в пункт 14. Организация должна применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и применить пункт 68А МСФО (IAS) 16.

56 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года, внесена поправка в пункт 16. Организация должна применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

57 МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 37, 38 и 42В и удален пункт 50(б). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

58 Документом «Инвестиционные организации» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 42А и 42В, а также добавлен пункт 40А. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «Инвестиционные организации». Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «Инвестиционные организации».

*Приложение 4
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление критериев выбора и изменения учетной политики вместе с порядком учета и раскрытием информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и исправлениях ошибок. Настоящий стандарт призван улучшить уместность и надежность информации, содержащейся в финансовой отчетности организации, а также сопоставимость этой финансовой отчетности на протяжении времени и с финансовой отчетностью других организаций.

2 Требования к раскрытию информации об учетной политике, за исключением требований к раскрытию информации об изменениях в учетной политике, изложены в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Сфера применения

3 Настоящий стандарт должен применяться при выборе и применении учетной политики и учете изменений в учетной политике, изменений в бухгалтерских оценках и исправлений ошибок предыдущих периодов.

4 Налоговые эффекты от исправлений ошибок предыдущих периодов и ретроспективных корректировок, внесенных для применения изменений в учетной политике, учитываются и раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Определения

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Учетная политика - конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Изменение в бухгалтерской оценке - корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или величины, отражающей потребление актива в периоде, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, следовательно, не являются исправлениями ошибок.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) - стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО). Они состоят из:

- (a) **Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS);**
- (b) **Международных стандартов финансовой отчетности (IAS);**
- (c) **разъяснений КРМФО (IFRIC); и**
- (d) **разъяснений ПКР (SIC)⁷.**

⁷ Определение термина МСФО было скорректировано после внесения изменений в наименования при пересмотре Конституции Фонда МСФО в 2010 году.

Существенность. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной или искаженной информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Определяющим фактором может быть размер или характер статьи либо сочетание того и другого.

Ошибки предыдущих периодов - пропуски или искажения информации в финансовой отчетности организации за один или более предыдущих периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации,

(a) которая была доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанные периоды была одобрена к выпуску; и

(b) можно было обоснованно ожидать, что указанная информация будет получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности.

Такие ошибки включают результаты математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, недосмотра или неверного толкования фактов, а также мошенничества.

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

Ретроспективное исправление - корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущих периодов никогда не была допущена.

Практическая неосуществимость. Применение какого-либо требования считается практически неосуществимым, когда организация, приложив все разумные усилия для его применения, не может этого сделать. Для определенного предыдущего периода ретроспективное применение изменения в учетной политике или корректировка путем ретроспективного исправления ошибки являются практически неосуществимыми, если:

(a) эффекты от ретроспективного применения или ретроспективного исправления не могут быть определены;

(b) ретроспективное применение или ретроспективное исправление требуют допущений о том, каковы были бы намерения руководства в указанном периоде; или

(c) ретроспективное применение или ретроспективное исправление требуют значительных количественных оценок и невозможно объективно отличить информацию об указанных оценках, которая:

(i) свидетельствует об обстоятельствах, существовавших на дату (даты), на которую (которые) эти суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и

(ii) была бы доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанный предыдущий период была одобрена к выпуску, от другой информации.

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

(a) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, с которой учетная политика изменена; и

(b) признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых данным изменением.

6 Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик таких пользователей. В пункте 25 «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» указывается⁸, что «предполагается, что пользователи должны обладать достаточными знаниями в области бизнеса и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желанием изучать информацию с должным старанием». Поэтому оценку необходимо проводить с учетом обоснованных ожиданий в отношении того, какое влияние может быть оказано на принятие экономических решений пользователями с такими характеристиками.

⁸ «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности». Пункт 25 был заменен на Главу 3 в «Концептуальных основах».

Учетная политика

Выбор и применение учетной политики

7 В том случае, когда какой-либо МСФО применяется к операции, прочему событию или условию, учетная политика или ее положения, применяемые к этому объекту учета, должны быть определены путем применения данного МСФО.

8 МСФО устанавливают учетную политику, которая, по заключению Совета по МСФО, приводит к формированию финансовой отчетности, содержащей уместную и надежную информацию об операциях, прочих событиях и условиях, к которым данная учетная политика применяется. Применение указанной учетной политики не является обязательным в тех случаях, когда эффект от ее применения является несущественным. Однако неправильно допускать несущественные отступления от МСФО или оставлять

такие отступления неисправленными, с тем чтобы достичь определенного представления финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации.

9 МСФО сопровождаются руководством, помогающим организациям применять требования данных стандартов. В таком руководстве указывается, является ли оно неотъемлемой частью МСФО. Руководство, являющееся неотъемлемой частью МСФО, обязательно к применению. Руководство, не являющееся неотъемлемой частью МСФО, не содержит требований к финансовой отчетности.

10 В случае отсутствия какого-либо МСФО, специально примененного к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

(a) уместна для пользователей при принятии ими экономических решений; и

(b) надежна в том смысле, что информация в финансовой отчетности:

(i) правдиво представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации;

(ii) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;

(iii) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;

(iv) соответствует осмотрительности; и

(v) является полной во всех существенных отношениях.

11 При вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство должно обращаться к следующим источникам и рассматривать их применимость в порядке очередности по убыванию:

(a) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы; и

(b) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в *Концепции*⁹.

⁹ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

12 При вынесении суждения, описанного в пункте 10, руководство также может рассматривать самые последние официальные материалы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожие концептуальные основы для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую отраслевую практику в части, не противоречащей источникам, указанным в пункте 11.

Последовательность учетной политики

13 Организация должна выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо МСФО специально не требует или не разрешает деление статей

по категориям, для которых может быть уместна разная учетная политика. Если какой-либо МСФО требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.

Изменения в учетной политике

14 Организация должна вносить изменения в учетную политику, только если данное изменение:

(а) требуется каким-либо МСФО; или

(b) приведет к тому, что финансовая отчетность будет содержать надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или денежные потоки организации.

15 Пользователям финансовой отчетности необходимо иметь возможность сравнивать финансовую отчетность организации на протяжении времени, с тем чтобы определить тенденции изменения ее финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков. Таким образом, одна и та же учетная политика применяется в течение каждого периода и от одного периода к следующему, за исключением случаев, когда изменение в учетной политике отвечает одному из критериев, указанных в пункте 14.

16 Не является изменениями в учетной политике следующее:

(а) применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сути от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место; и

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

17 Первоначальное применение политики по переоценке активов согласно МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» или МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*» является изменением в учетной политике, которое должно рассматриваться как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, а не в соответствии с настоящим стандартом.

18 Пункты 19-31 не применяются к изменению в учетной политике, описанному в пункте 17.

Применение изменений в учетной политике

19 За исключением случаев, описанных в пункте 23:

(а) организация должна учитывать изменение в учетной политике, возникающее в результате первоначального применения какого-либо МСФО в соответствии со специальными переходными положениями, при их наличии, в данном МСФО; и

(b) в том случае, когда организация меняет учетную политику при первоначальном применении какого-либо МСФО, который не содержит

специальных переходных положений, применимых к данному изменению, или добровольно меняет учетную политику, она должна применять данное изменение ретроспективно.

20 Для целей настоящего стандарта досрочное применение какого-либо МСФО не является добровольным изменением в **учетной** политике.

21 В отсутствие какого-либо МСФО, специально применимого к операции, прочему событию или условию, руководство может, в соответствии с пунктом 12, применить **учетную** политику, основываясь на самых последних официальных материалах других устанавливающих **стандарты** органов, которые используют схожие концептуальные основы для разработки **стандартов бухгалтерского учета**. Если, следуя изменению в указанных официальных материалах, организация решает изменить учетную политику, данное изменение учитывается и раскрывается как добровольное изменение в учетной политике.

Ретроспективное применение

22 За исключением случаев, описанных в пункте 23, при ретроспективном применении изменения в учетной политике в соответствии с пунктами 19(a) или (b) организация должна скорректировать остаток на начало периода каждого затронутого данным изменением компонента собственного капитала для самого раннего из представленных предыдущих периодов, а также других сравнительных данных, раскрытых за каждый из представленных предыдущих периодов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Ограничения на ретроспективное применение

23 В том случае, когда ретроспективное применение требуется пунктами 19(a) или (b), изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние данного изменения применительно к определенному периоду либо кумулятивное влияние данного изменения.

24 В том случае, когда практически неосуществимо определить влияние изменения в учетной политике применительно к определенному периоду на сравнительную информацию за один или более из представленных предыдущих периодов, организация должна применять новую учетную политику к балансовой стоимости активов и обязательств по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение практически осуществимо и который может являться текущим периодом, и сделать соответствующую корректировку остатка на начало периода каждого затронутого изменением компонента собственного капитала для данного периода.

25 В том случае, когда практически неосуществимо определить на начало текущего периода кумулятивное влияние от применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, организация должна скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы применить новую учетную политику перспективно с самой ранней даты, с которой применение практически осуществимо.

26 В том случае, когда организация применяет новую учетную политику ретроспективно, она применяет данную учетную политику к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение по отношению к предыдущему периоду считается практически неосуществимым, если определение кумулятивного влияния на суммы в отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец периода не является практически осуществимым. Сумма соответствующей корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, относится на остаток на начало периода каждого затронутого изменением компонента собственного капитала самого раннего из представленных предыдущих периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Однако корректировка может относиться и на иной компонент собственного капитала (например, для соответствия какому-либо МСФО). Любая другая информация о предыдущих периодах, такая как обобщенные финансовые данные за прошлые периоды, также корректируется на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо.

27 В том случае, когда ретроспективное применение организацией новой учетной политики практически неосуществимо в связи с тем, что она не может определить кумулятивное влияние применения данной политики на все предыдущие периоды, организация, в соответствии с пунктом 25, применяет новую учетную политику перспективно с начала самого раннего периода, для которого применение практически осуществимо. Таким образом, организация не учитывает возникшую до этой даты часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала. Изменение учетной политики разрешено, даже если перспективное применение данной политики для любого из предыдущих периодов практически неосуществимо. Пункты 50-53 содержат руководство относительно того, когда применение новой учетной политики к одному или более предыдущим периодам является практически неосуществимым.

Раскрытие информации

28 Если первоначальное применение какого-либо МСФО оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние, но сумму корректировки практически неосуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, организация должна раскрыть:

- (a) название данного МСФО;
- (b) в тех случаях, когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями указанного МСФО;
- (c) характер изменения в учетной политике;
- (d) в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений;
- (e) в тех случаях, когда это применимо, переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;
- (f) для текущего и для каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки:
- (i) для каждой затронутой статьи финансовой отчетности; и

(ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» применяется к организации;

(g) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, насколько это практически осуществимо; и

(h) обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное применение, требуемое пунктами 19(a) или (b), практически неосуществимо для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, и описание того, как и с какого момента применялось данное изменение в учетной политике.

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

29 Если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние на данный период, но сумму корректировки практически неосуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, организация должна раскрыть:

(a) характер изменения в учетной политике;

(b) причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию;

(c) для текущего и для каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки:

(i) для каждой затронутой статьи финансовой отчетности; и

(ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к организации;

(d) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, насколько это практически осуществимо; и

(e) обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное применение практически неосуществимо для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, и описание того, как и с какого момента применялось данное изменение в учетной политике.

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

30 В том случае, когда организация не применяет новый МСФО, который был выпущен, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть:

(a) данный факт; и

(b) известную или обоснованно оцениваемую информацию, уместную для оценки возможного влияния применения нового МСФО на финансовую отчетность организации в периоде первоначального применения.

31 В соответствии с пунктом 30 организация рассматривает раскрытие следующей информации:

(a) название нового МСФО;

(b) характер предстоящего изменения или изменений в учетной политике;

- (с) дата, начиная с которой требуется применение данного МСФО;
- (d) дата, по состоянию на которую организация планирует первоначальное применение данного МСФО; и
- (е) одно из двух:
 - (i) обсуждение ожидаемого влияния первоначального применения данного МСФО на финансовую отчетность организации; или
 - (ii) если такое влияние неизвестно или не может быть обоснованно оценено, заявление о данном факте.

Изменения в бухгалтерских оценках

32 В результате неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности, по многим статьям учета финансовой отчетности может быть получена не точная, а лишь расчетная оценка. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой последней доступной надежной информации. Например, могут требоваться расчетные оценки:

- (a) безнадежных долгов;
- (b) устаревания запасов;
- (с) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
- (d) сроков полезного использования или ожидаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и
- (е) гарантийных обязательств.

33 Использование обоснованных расчетных оценок является неотъемлемой частью подготовки финансовой отчетности и не снижает ее надежность.

34 Расчетная оценка может требовать пересмотра, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей сути пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

35 Изменение в применяемой базе оценки является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, данное изменение учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

36 Влияние изменения в бухгалтерской оценке, отличное от изменения, к которому применяется пункт 37, должно быть признано перспективно посредством включения в состав прибыли или убытка в:

- (a) периоде, когда изменение имело место, если изменение влияет только на данный период; или**
- (b) периоде, когда изменение имело место, и будущих периодах, если изменение влияет как на данный, так и на будущие периоды.**

37 В той мере, в какой изменения в бухгалтерских оценках приводят к изменениям в активах и обязательствах или имеют отношение к какой-либо статье собственного капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны быть признаны путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде изменения.

38 Перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что данное изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может повлиять только на прибыль или убыток текущего периода или на прибыль или убыток текущего и будущих периодов. Например, изменение в расчетной оценке суммы безнадежных долгов влияет только на прибыль или убыток текущего периода и поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемых особенностей потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе, влияет на расходы по амортизации в текущем периоде и в каждом будущем периоде в течение оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях влияние изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, при его наличии, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

Раскрытие информации

39 Организация должна раскрыть характер и сумму изменения в бухгалтерской оценке, которая оказывает влияние в текущем периоде, или, как ожидается, окажет влияние в будущих периодах, за исключением раскрытия информации о влиянии на будущие периоды, когда практически неосуществимо оценить данное влияние.

40 Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается в связи с тем, что оценка не является практически осуществимой, то организация должна раскрыть данный факт.

Ошибки

41 Ошибки могут возникать в отношении признания, оценки, представления или раскрытия элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит существенные ошибки либо несущественные ошибки, которые совершены умышленно с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или денежных потоков организации. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, исправляются до одобрения финансовой отчетности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до наступления последующего периода, и тогда такие ошибки предыдущих периодов исправляются путем пересчета сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за данный последующий период (см. пункты 42-47).

42 За исключением случаев, описанных в пункте 43, организация должна ретроспективно исправить существенные ошибки предыдущих периодов после их

обнаружения в первом комплекте финансовой отчетности, одобренной к выпуску, посредством:

(а) пересчета сравнительных данных за представленный предыдущий период (периоды), в котором (которых) была допущена ошибка; или

(b) пересчета остатков на начало периода активов, обязательств и собственного капитала для самого раннего из представленных предыдущих периодов, если ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных предыдущих периодов.

Ограничения на ретроспективное исправление

43 Ошибка предыдущих периодов должна быть исправлена путем ретроспективного исправления, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки применительно к определенному периоду или кумулятивное влияние данной ошибки.

44 В том случае, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки применительно к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более из представленных предыдущих периодов, организация должна пересчитать остатки на начало периода активов, обязательств и собственного капитала для самого раннего периода, в отношении которого ретроспективное исправление практически осуществимо (который может быть текущим периодом).

45 В том случае, когда практически неосуществимо определить на начало текущего периода кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды, организация должна пересчитать сравнительную информацию, с тем чтобы исправить ошибку перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо.

46 Корректировка ошибки предыдущих периодов не включается в состав прибыли или убытка за период, в котором была обнаружена данная ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая обобщенные финансовые данные за прошлые периоды, пересчитывается на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо.

47 В том случае, когда практически неосуществимо определить сумму ошибки (например, ошибка в применении учетной политики) за все предыдущие периоды, организация, в соответствии с пунктом 45, пересчитывает сравнительную информацию перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо. Таким образом, организация не учитывает возникшую до этой даты часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала. Если исправление ошибки одного или более предыдущих периодов практически неосуществимо, следует руководствоваться пунктами 50-53.

48 Исправления ошибок отличаются от изменений в бухгалтерских оценках. Бухгалтерские оценки по своей сути являются приближенными значениями, для которых может потребоваться пересмотр по мере поступления дополнительной информации. Например, прибыль или убыток, признанные в результате исхода условного факта хозяйственной жизни, не являются исправлением ошибки.

Раскрытие информации об ошибках предыдущих периодов

49 При применении пункта 42 организация должна раскрыть следующее:

(a) характер ошибки предыдущих периодов;

(b) для каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, сумму корректировки:

(i) для каждой затронутой статьи финансовой отчетности; и

(ii) для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 применяется к организации;

(c) сумму корректировки на начало самого раннего из представленных предыдущих периодов; и

(d) обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное исправление практически неосуществимо для определенного предыдущего периода, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

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

Практическая неосуществимость в отношении ретроспективного применения и ретроспективного исправления

50 В некоторых обстоятельствах практически неосуществимо произвести корректировку сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, данные не могли быть собраны в предыдущем периоде (предыдущих периодах) таким образом, чтобы было возможно ретроспективное применение новой учетной политики (включая ее перспективное применение к предыдущим периодам для целей пунктов 51-53) или ретроспективное исправление путем корректировки ошибки предыдущих периодов, и восстановление данной информации может быть практически неосуществимо.

51 При применении учетной политики к элементам финансовой отчетности, признанным или раскрытым в отношении операций, прочих событий или условий, часто бывает необходимо выполнять расчетные оценки. Расчетная оценка по своей сути является субъективной величиной, и расчетные оценки могут быть получены после отчетного периода. Выполнение расчетных оценок потенциально более затруднительно при ретроспективном применении учетной политики или ретроспективном исправлении для корректировки ошибки предыдущих периодов в связи с более длительным периодом времени, которое могло пройти с момента возникновения соответствующей операции, прочего события или условия. Однако цель расчетных оценок, относящихся к предыдущим периодам, остается такой же, что и для расчетных оценок, выполненных в текущем периоде, а именно отражение в расчетной оценке обстоятельств, которые существовали на момент возникновения операции, прочего события или условия.

52 Таким образом, ретроспективное применение новой учетной политики или исправление ошибки предыдущих периодов требуют отличать информацию, которая:

(а) подтверждает обстоятельства, существовавшие на дату (даты) возникновения операции, прочего события или условия; и

(b) была бы доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанный предыдущий период была одобрена к выпуску,

от другой информации. Для некоторых видов расчетных оценок (например, оценка по справедливой стоимости, для которой используются значительные ненаблюдаемые исходные данные) практически неосуществимо провести различие между этими видами информации. Если ретроспективное применение или ретроспективное исправление потребуют проведения существенной расчетной оценки, для которой невозможно различить эти два вида информации, то применение новой учетной политики или исправление ошибки предыдущих периодов ретроспективно практически неосуществимо.

53 Появившаяся позднее информация не должна использоваться при применении новой учетной политики или исправлении ошибок в отношении предыдущего периода для определения допущений о том, каковы могли бы быть намерения руководства в предыдущем периоде, или при определении сумм, признанных, оцененных или раскрытых в предыдущем периоде. Например, в том случае, когда организация исправляет ошибку предыдущих периодов, допущенную при оценке финансовых активов, ранее классифицированных как инвестиции, удерживаемые до погашения, в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*», она не меняет базу их оценки за тот период, если впоследствии руководство РЕШИЛО не удерживать данные активы до погашения. Кроме того, в том случае, когда организация исправляет ошибку предыдущих периодов, допущенную при расчете величины ее обязательства перед работниками в отношении накопленных отпусков по болезни в соответствии с МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*», она не принимает в расчет информацию о сезоне необычно сильного гриппа, имевшего место в следующем периоде, которая стала известна после того, как финансовая отчетность за данный предыдущий период была одобрена к выпуску. Тот факт, что при внесении изменений в сравнительную информацию, представленную за предыдущие периоды, часто требуются существенные расчетные оценки, не препятствует надежным корректировкам или исправлениям сравнительной информации.

Дата вступления в силу

54 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть данный факт.

54А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*

54В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*

54С МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 52. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

54D [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]

54E [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия других документов

55 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», пересмотренный в 1993 году.

56 Настоящий стандарт заменяет собой следующие разъяснения:

(а) Разъяснение ПКР (SIC) - 2 «Последовательность - капитализация затрат по займам»; и

(b) Разъяснение ПКР (SIC) - 18 «Последовательность - альтернативные методы».

Приложение 5
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

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

Цель

1 Цель настоящего стандарта - определить:

(а) в каких случаях организация должна корректировать финансовую отчетность с учетом событий после отчетного периода; и

(b) раскрытия, которые организация должна представить о дате одобрения финансовой отчетности к выпуску и о событиях после отчетного периода.

Кроме того, настоящий стандарт требует, чтобы организация не составляла свою финансовую отчетность на основе принципа непрерывности деятельности, если события

после отчетного периода указывают на неуместность допущения о непрерывности деятельности.

Сфера применения

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

Определения

3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

События после отчетного периода - события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа таких событий:

(а) события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (*корректирующие события после отчетного периода*); и

(б) события, свидетельствующие о возникших после отчетного периода условиях (*некорректирующие события после отчетного периода*).

4 Процесс одобрения финансовой отчетности к выпуску будет отличаться в зависимости от структуры руководства, нормативных требований, процедур составления и окончательного оформления финансовой отчетности.

5 В отдельных случаях организация обязана представлять финансовую отчетность на утверждение акционерам после ее выпуска. В таких случаях финансовая отчетность считается одобренной к выпуску на дату ее выпуска, а не на дату ее утверждения акционерами.

Пример
<p>28 февраля 20X2 года руководство организации завершает составление предварительного варианта финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. 18 марта 20X2 года совет директоров рассматривает финансовую отчетность и одобряет ее к выпуску. 19 марта 20X2 года организация объявляет данные о прибыли и другие отдельные финансовые показатели. 1 апреля 20X2 года финансовая отчетность представляется акционерам и другим пользователям. 15 мая 20X2 года акционеры утверждают финансовую отчетность на годовом собрании, и 17 мая 20X2 года утвержденная финансовая отчетность представляется регулирующему органу.</p> <p><i>Финансовая отчетность одобрена к выпуску 18 марта 20X2 года (дата, когда совет директоров одобрил финансовую отчетность к выпуску).</i></p>

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

Пример
<p>18 марта 20X2 года руководство организации принимает решение о представлении финансовой отчетности наблюдательному совету. В состав наблюдательного совета входят только неисполнительные директора, его членами также могут быть представители работников и других внешних заинтересованных пользователей. 26 марта 20X2 года наблюдательный совет утверждает финансовую отчетность. 1 апреля 20X2 года финансовая отчетность представляется акционерам и другим пользователям. 15 мая 20X2 года акционеры утверждают финансовую отчетность на годовом собрании, и 17 мая 20X2 года утвержденная финансовая отчетность представляется регулирующему органу.</p> <p><i>Финансовая отчетность одобрена к выпуску 18 марта 20X2 года (дата, когда руководство приняло решение о представлении финансовой отчетности наблюдательному совету).</i></p>

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

Признание и оценка

Корректирующие события после отчетного периода

8 Организация должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после отчетного периода.

9 Ниже приводятся примеры корректирующих событий после отчетного периода, которые организация обязана учитывать или путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности:

(a) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у организации существующей обязанности на отчетную дату. Организация корректирует оценочное обязательство, признанное ранее и относящееся к данному судебному спору, в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Организации недостаточно только раскрыть условное обязательство, так как урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые рассматриваются в соответствии с пунктом 16 МСФО (IAS) 37;

(b) получение информации после отчетного периода, свидетельствующей об обесценении актива на отчетную дату или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:

(i) банкротство покупателя, произошедшее после отчетного периода, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности и необходимость корректировки балансовой стоимости торговой дебиторской задолженности; и

(ii) продажа запасов, произошедшая после отчетного периода, может служить источником информации об их чистой возможной цене продажи на конец отчетного периода;

(c) определение после отчетного периода стоимости активов, приобретенных до конца отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до конца отчетного периода;

(d) определение после отчетного периода величины выплат по программам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у организации была существующая юридическая или обусловленная практикой обязанность произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

(e) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной.

Некорректирующие события после отчетного периода

10 Организация не должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после отчетного периода.

11 Примером некорректирующего события после отчетного периода является снижение справедливой стоимости инвестиций в период между окончанием отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску. Падение справедливой стоимости, как правило, отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде, и не связано с состоянием инвестиций на конец отчетного периода. Поэтому организация не корректирует сумму, в которой такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности. Аналогично организация не уточняет информацию о стоимости инвестиций, раскрытую в финансовой отчетности на конец отчетного периода, хотя ей, возможно, придется представить дополнительное раскрытие информации в соответствии с пунктом 21.

Дивиденды

12 Если организация объявляет дивиденды держателям долевых инструментов (в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление») после отчетного периода, организация не должна признавать эти дивиденды в качестве обязательства на конец отчетного периода.

13 Если дивиденды объявлены после отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, то дивиденды не признаются в качестве обязательства на конец отчетного периода, так как никакого обязательства не существовало на указанную дату. Такие дивиденды раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Непрерывность деятельности

14 Организация не должна составлять финансовую отчетность на основе принципа непрерывности деятельности, если после отчетного периода руководство решает или ликвидировать организацию, или приостановить ее деятельность либо у него нет реалистичной альтернативы такому решению.

15 Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетного периода может указывать на необходимость рассмотрения уместности допущения о непрерывности деятельности. Если допущение о непрерывности деятельности более неуместно, то эффект от этого настолько значителен, что настоящий стандарт требует фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учета.

16 МСФО (IAS) 1 устанавливает требования по раскрытию информации для следующих случаев:

(а) финансовая отчетность не составляется на основе принципа непрерывности деятельности; или

(б) руководству известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации к непрерывности деятельности. События или условия, требующие раскрытия, могут возникнуть после отчетного периода.

Раскрытие информации

Дата одобрения к выпуску

17 Организация должна раскрывать дату одобрения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, одобрявшего финансовую отчетность к выпуску. В том случае, если собственники организации или другие лица имеют полномочия вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, организация должна раскрыть данный факт.

18 Пользователям важно знать дату одобрения финансовой отчетности к выпуску, так как финансовая отчетность не отражает события после этой даты.

Уточнение раскрытий об условиях, существовавших на конец отчетного периода

19 Если после отчетного периода организация получает новую информацию об условиях, существовавших на конец отчетного периода, организации следует обновить раскрытия об этих условиях с учетом новой информации.

20 В отдельных случаях организации необходимо обновить раскрытия финансовой отчетности, чтобы отразить информацию, полученную после отчетного периода, даже если эта информация не оказывает влияния на суммы, признанные в финансовой отчетности. Одним из таких примеров является необходимость обновления раскрытий, когда после отчетного периода организация получает доказательство условного обязательства, существовавшего на конец отчетного периода. В дополнение к рассмотрению вопроса о том, следует ли признавать или изменять оценочное обязательство согласно МСФО (IAS) 37, организация обновляет раскрытия об условном обязательстве в свете этого доказательства.

Некорректирующие события после отчетного периода

21 Если некорректирующие события после отчетного периода существенны, их нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Следовательно, организация должна раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после отчетного периода:

(а) характер события; и

(b) расчетная оценка его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.

22 Ниже даны примеры некорректирующих событий после отчетного периода, по которым обычно требуется раскрытие:

(а) существенное объединение бизнесов после отчетного периода (в таких случаях МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» требует определенных раскрытий) или выбытие крупной дочерней организации;

(b) оглашение плана по прекращению деятельности;

(c) значительные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», прочие выбытия активов или экспроприация значительных активов государством;

(d) уничтожение важных производственных мощностей в результате пожара после отчетного периода;

(e) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации (см. МСФО (IAS) 37);

(f) значительные операции с обыкновенными акциями и потенциальные операции с обыкновенными акциями, произошедшие после отчетного периода (МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» требует, чтобы организация раскрывала информацию о таких операциях, за исключением случаев, когда такие операции связаны с капитализацией или бонусной эмиссией, дроблением или консолидацией акций, для каждой из которых требуется корректировка в соответствии с МСФО (IAS) 33);

(g) необычно большие изменения стоимости активов или валютных курсов, произошедшие после отчетного периода;

(h) изменения налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после отчетного периода, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

(i) принятие значительных договорных обязательств по будущим операциям или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий; и

(j) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после отчетного периода.

Дата вступления в силу

23 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

23А МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 11. Организация должна применять данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

23В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Прекращение действия МСФО (IAS) 10 (пересмотренного в 1999 году)

24 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» (пересмотренный в 1999 году).

*Приложение 6
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

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

Цель

Целью настоящего стандарта является установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство. В связи с характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала такой деятельности и дата ее завершения, как правило, приходится на разные отчетные периоды. Таким образом, основной задачей учета договоров на строительство является распределение выручки и затрат, связанных с договором, по отчетным периодам, в которых проводятся строительные работы. В настоящем МСФО для определения того, когда выручка и затраты по договору должны признаваться в качестве выручки и расходов в отчете о совокупном доходе, используются критерии признания, установленные в «*Концепции подготовки и представления финансовой отчетности*»¹⁰. Настоящий стандарт также предусматривает практические рекомендации по применению этих критериев.

¹⁰ «*Концепция подготовки и представления финансовой отчетности*» КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «*Концепцию*» на «*Концептуальные основы финансовой отчетности*».

Сфера применения

1 Настоящий стандарт применяется для отражения договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.

2 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 11 «*Учет договоров на строительство*», принятый в 1978 году.

Определения

3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Договор на строительство - договор, специально заключаемый с целью строительства актива или группы активов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.

Договор с фиксированной ценой - договор на строительство, согласно которому подрядчик соглашается на фиксированную договорную цену или фиксированную ставку за единицу выполненной работы, которые в некоторых случаях могут меняться с учетом условий о пересмотре стоимости.

Договор «затраты плюс» - договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются допустимые или иным образом определенные затраты плюс процент от суммы таких затрат или фиксированная сумма вознаграждения.

4 Договор на строительство может быть заключен в отношении одного актива, такого как мост, здание, плотина, трубопровод, дорога, судно или тоннель. Договор на строительство может также предусматривать строительство нескольких объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию. Примерами таких договоров могут служить договоры на строительство нефтеперерабатывающих заводов и других комплексных единиц сооружений или оборудования.

5 Для целей настоящего стандарта договоры на строительство включают:

(а) договоры на оказание услуг, непосредственно связанных со строительством актива, например услуг по управлению проектом и услуг архитекторов; и

(b) договоры на разрушение и восстановление активов и восстановление окружающей среды после сноса активов.

6 Условия договоров на строительство могут быть различными, но для целей настоящего стандарта договоры подразделяются на два вида: договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс». Некоторые договоры на строительство могут иметь характеристики как договора с фиксированной ценой, так и договора «затраты плюс», например, в случае договора «затраты плюс», который предусматривает согласованную максимальную цену. В таких случаях подрядчику следует принимать во внимание все условия пунктов 23 и 24 для того, чтобы определить, когда признавать выручку и расходы по договору.

Объединение и разделение договоров на строительство

7 Требования настоящего стандарта, как правило, применяются в отдельности к каждому договору на строительство. Однако в определенных обстоятельствах необходимо применять настоящий стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или к группе договоров в целом с тем, чтобы отразить суть такого договора или группы договоров.

8 Если в договоре предусматривается строительство нескольких активов, строительство каждого актива учитывается как отдельный договор на строительство, если:

(а) по каждому активу были направлены отдельные предложения;

(b) по каждому активу велись отдельные переговоры и подрядчик и заказчик имели возможность принять или отказаться от части договора, относящейся к каждому активу; и

(с) затраты и выручка по каждому активу могут быть определены.

9 Группа договоров, независимо от того, заключены ли они с одним или несколькими заказчиками, учитывается как единый договор на строительство, если:

(а) по группе договоров велись переговоры как по единому пакету договоров;

(b) договоры так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и

(с) договоры выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

10 Договор может предусматривать строительство дополнительного актива по усмотрению заказчика или может быть изменен, чтобы включить строительство дополнительного актива. Строительство дополнительного актива должно расцениваться как отдельный договор на строительство, если:

(а) данный актив по конструкции, технологии или функциям значительно отличается от актива или активов, предусмотренных первоначальным договором; или

(b) цена по данному активу являлась предметом переговоров, безотносительно цены первоначального договора.

Выручка по договору

11 Выручка по договору включает:

(а) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и

(b) суммы отклонений по работам, компенсаций и поощрительных платежей:

(i) в той степени, в которой является вероятным, что они могут привести к изменениям выручки; и

(ii) их величина может быть надежно оценена.

12 Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. На оценку выручки по договору влияет неопределенность различного характера, которая зависит от результата будущих событий. Зачастую такие оценки должны пересматриваться по мере наступления событий или устранения неопределенности. Таким образом, сумма выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от одного периода к другому. Например:

(а) подрядчик и заказчик могут согласовать отклонения по работам или компенсации, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору в периоде, следующем за периодом, в котором договор был первоначально согласован;

(b) согласованная сумма выручки в договоре с фиксированной ценой может быть увеличена в результате действия условий о пересмотре стоимости;

(с) сумма выручки по договору может быть уменьшена в результате штрафов, возникших в связи с задержкой выполнения договора со стороны подрядчика; или

(d) если договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу выполненной работы, выручка по договору увеличивается по мере увеличения числа таких единиц.

13 Отклонение по работам представляет собой указание заказчика по изменению объема работ, которые должны быть выполнены по договору. Отклонение по работам может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примеры отклонений по работам включают изменение спецификаций или конструкции актива и

изменение срока действия договора. Отклонение по работам включается в выручку по договору, если:

(а) является вероятным, что заказчик одобрит данное отклонение по работам и сумму выручки, возникающей в связи с данным отклонением по работам; и

(b) сумма выручки может быть надежно оценена.

14 Компенсацией является сумма, которую подрядчик рассчитывает получить от заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, которые не были включены в цену договора. Компенсация может быть обусловлена, например, задержкой со стороны заказчика, ошибками в спецификациях или конструкции, а также спорными отклонениями по работам. Оценка сумм выручки, возникающих в связи с компенсациями, подвержена высокой степени неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Таким образом, компенсации включаются в выручку по договору, только если:

(а) переговоры достигли продвинутой стадии, на которой является вероятным, что заказчик согласится с компенсацией; и

(b) сумма, которую заказчик, вероятно, признает, может быть надежно оценена.

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

(а) договор находится в достаточно продвинутой стадии, такой, что достижение или превышение предусмотренных договором норм является вероятным; и

(b) сумма поощрительных платежей может быть надежно оценена.

Затраты по договору

16 Затраты по договору включают:

(а) затраты, непосредственно связанные с определенным договором;

(b) затраты, которые относятся к деятельности по договорам на строительство в целом и могут быть распределены на данный договор; и

(с) такие прочие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора.

17 Затраты, непосредственно связанные с определенным договором, включают:

(а) затраты на оплату труда на строительной площадке, включая контроль на строительной площадке;

(b) стоимость материалов, использованных при строительстве;

(с) амортизацию сооружений и оборудования, используемых при выполнении условий договора;

(d) затраты на перемещение сооружений, оборудования и материалов на строительную площадку и с нее;

(e) затраты на аренду сооружений и оборудования;

(f) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;

(g) предполагаемые затраты на устранение ошибок и выполнение гарантийных работ, включая ожидаемые затраты на гарантийное обслуживание; и

(h) претензии третьих лиц.

Указанные затраты могут быть уменьшены на сумму случайного дохода, который не включается в выручку по договору, например доход от продажи излишка материалов и продажи сооружений и оборудования после завершения договора.

18 Затраты, которые могут быть отнесены к деятельности по договорам на строительство в целом и могут быть распределены на конкретные договоры, включают:

(a) страховые платежи;

(b) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, которые не связаны непосредственно с конкретным договором; и

(c) накладные затраты по строительству.

Указанные затраты распределяются с использованием систематических и рациональных методов, которые применяются последовательно в отношении всех затрат с аналогичными характеристиками. Распределение осуществляется исходя из нормального уровня строительной деятельности. Накладные затраты по строительству включают такие затраты, как затраты на подготовку и обработку данных по заработной плате строительного персонала. Затраты, которые могут быть отнесены к строительной деятельности в целом и распределены на отдельные договоры, также включают затраты по займам.

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

20 Затраты, которые не могут быть отнесены к деятельности по договорам на строительство или распределены на отдельный договор, исключаются из затрат по договору на строительство. К таким затратам относятся следующие:

(a) общие управленческие затраты, возмещение которых не предусмотрено договором;

(b) затраты по продаже;

(c) затраты на исследования и разработки, возмещение которых не предусмотрено договором; и

(d) амортизация простаивающих сооружений и оборудования (не используемых при выполнении конкретного договора).

21 Затраты по договору включают относимые к нему затраты за период с даты, когда заключение договора обеспечено, до даты, когда выполнение договора закончено. При этом затраты, которые непосредственно относятся к договору и понесены для обеспечения его заключения, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть

отдельно определены и надежно оценены, а также если заключение договора является вероятным. Если затраты, понесенные для обеспечения заключения договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были понесены, то такие затраты не включаются в затраты по договору после заключения договора в последующем периоде.

Признание выручки и расходов по договору

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

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

(а) совокупная выручка по договору может быть надежно оценена;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным;

(с) как затраты, необходимые для завершения договора, так и степень выполнения договора на конец отчетного периода, могут быть надежно оценены; и

(d) затраты, связанные с договором, могут быть четко определены и надежно оценены таким образом, что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с ранее произведенными оценками.

24 В случае договора «затраты плюс» результат договора на строительство может быть надежно оценен, если выполняются все следующие условия:

(а) поступление в организацию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным; и

(b) затраты, связанные с договором, могут быть четко определены и надежно оценены независимо от того, подлежат ли они отдельному возмещению или нет.

25 Признание выручки и расходов исходя из степени выполнения договора часто называют методом процента выполнения. Согласно этому методу выручка по договору сопоставляется с затратами по договору, понесенными для достижения данной степени выполнения, что приводит к отражению в отчетности выручки, расходов и прибыли, которые можно соотносить с пропорцией выполненных работ. Этот метод обеспечивает полезную информацию об объеме деятельности по договорам на строительство и результатах этой деятельности за период.

26 В соответствии с методом процента выполнения выручка по договору признается в качестве выручки в составе прибыли или убытка в тех учетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы. Затраты по договору, как правило, признаются как расходы в составе прибыли или убытка в тех отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, к которым они относятся. Однако любое ожидаемое

превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору сразу же признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.

27 Подрядчик может понести затраты по договору, связанные с будущей деятельностью по договору. Эти затраты по договору признаются в качестве актива, если их возмещение является вероятным. Такие затраты представляют собой суммы, подлежащие получению от заказчика, и часто классифицируются как незавершенное производство по договору.

28 Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если поступление в организацию экономических выгод, связанных с договором, является вероятным. Однако, если возникает неопределенность в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку по договору и уже признанной в составе прибыли или убытка, сумма, которую невозможно получить, или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.

29 Как правило, организация способна произвести надежную оценку после заключения договора, который предусматривает:

- (a) юридически защищенные права каждой стороны в отношении актива, который должен быть построен;
- (b) встречное возмещение; и
- (c) порядок и условия взаиморасчетов.

Также организация, как правило, должна иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере выполнения договора организация проверяет и, при необходимости, пересматривает оценки в отношении выручки и затрат по договору. Необходимость таких пересмотров не обязательно означает, что результат договора не может быть надежно оценен.

30 Степень выполнения договора может быть определена несколькими способами. Организация использует тот метод, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора, такие методы могут включать:

- (a) соотношение затрат по договору, понесенных к настоящему времени для выполнения работ, с предполагаемыми совокупными затратами по договору;
- (b) экспертную оценку выполненных работ; или
- (c) подсчет доли выполненных работ по договору в натуральном выражении.

Промежуточные и авансовые платежи, получаемые от заказчика, зачастую не отражают реального объема выполненных работ.

31 Если степень выполнения определяется по затратам по договору, понесенным к настоящему времени, в такие затраты включаются только затраты, которые отражают выполненную работу. Примерами затрат по договору, которые должны исключаться в этом случае, являются:

- (a) затраты по договору, имеющие отношение к будущей деятельности по договору, такие как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования при выполнении договора, однако еще не были установлены, использованы или применены в процессе выполнения договора, за исключением материалов, произведенных специально для выполнения договора; и

(b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, выполняемые по договорам субподряда.

32 Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

(a) выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат по договору, возмещение которых является вероятным; и

(b) затраты по договору признаются как расходы в том периоде, в котором они понесены.

Ожидаемый убыток по договору на строительство сразу же признается как расход в соответствии с пунктом 36.

33 На начальных стадиях выполнения договора зачастую бывает невозможно надежно оценить его результат. Тем не менее может быть вероятным получение организацией возмещения понесенных затрат по договору. Поэтому выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые, как ожидается, будут возмещены. Так как результат договора не может быть надежно оценен, никакая прибыль не признается. Однако, даже если результат договора не может быть надежно оценен, может быть вероятным то, что совокупные затраты по договору превысят совокупную выручку по договору. В таких случаях любое ожидаемое превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору сразу же признается в качестве расхода в соответствии с пунктом 36.

34 Затраты по договору, возмещение которых не является вероятным, сразу же признаются в качестве расходов. Примеры обстоятельств, при которых получение возмещения понесенных затрат по договору может не быть вероятным и при которых затраты по договору может быть необходимо сразу же признать в качестве расходов, включают договоры:

(a) которые не являются полностью юридически защищенными, то есть их действительность подвергается серьезным сомнениям;

(b) выполнение которых зависит от результата судебного разбирательства или законодательного акта, которые еще не приняты;

(c) имеющие отношение к имуществу, которое, скорее всего, будет конфисковано или экспроприировано;

(d) по которым заказчик не способен исполнить свои обязанности; или

(e) по которым подрядчик не может выполнить договор или иным образом исполнить свои обязанности по договору.

35 Когда неопределенность, препятствовавшая надежной оценке результата договора, перестает существовать, выручка и расходы по договору на строительство признаются в соответствии с пунктом 22, а не пунктом 32.

Признание ожидаемых убытков

36 Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору является вероятным, ожидаемый убыток сразу же признается как расход.

37 Сумма такого убытка определяется независимо от:

(a) того, было ли начато выполнение работ по договору;

(b) степени выполнения работ по договору; или

(c) суммы прибыли, которая ожидается по другим договорам, не учитываемым как единый договор на строительство в соответствии с пунктом 9.

Изменения в расчетных оценках

38 Метод процента выполнения применяется в каждом отчетном периоде нарастающим итогом к текущим расчетным оценкам выручки и затрат по договору. Таким образом, эффект изменения в расчетной оценке выручки и затрат по договору или эффект изменения в расчетной оценке результата договора учитывается как изменение в бухгалтерских оценках (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»). Измененные оценки используются для определения сумм выручки и расходов, признаваемых в составе прибыли или убытка, в том периоде, в котором произведены изменения, и в последующих периодах.

Раскрытие информации

39 Организация должна раскрывать:

(a) сумму выручки по договору, признанную в качестве выручки в отчетном периоде;

(b) методы, используемые для определения выручки по договору, признанной в отчетном периоде; и

(c) методы, используемые для определения степени выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.

40 Организация должна раскрывать следующие данные обо всех договорах, находящихся в процессе выполнения на дату окончания отчетного периода:

(a) общую сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) к настоящему времени;

(b) сумму полученных авансов; и

(c) сумму удержаний.

41 Удержаниями являются суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются до выполнения условий, предусмотренных договором в отношении выплаты таких сумм,

или до устранения дефектов. К промежуточным счетам относятся суммы по счетам, выставленным за выполненные по договору работы, независимо от того, оплачены они заказчиком или нет. Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.

42 Организация должна представлять:

(а) в качестве актива - валовую сумму, причитающуюся к получению от заказчика за работы по договору; и

(б) в качестве обязательства - валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору.

43 Валовая сумма, причитающаяся к получению от заказчика за работы по договору, представляет собой нетто-величину:

(а) понесенных затрат плюс признанной прибыли; за вычетом

(б) сумм признанных убытков и промежуточных счетов

по всем договорам, находящимся в процессе выполнения, по которым понесенные затраты плюс признанная прибыль (за вычетом признанных убытков) превышают сумму промежуточных счетов.

44 Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, представляет собой нетто-величину:

(а) понесенных затрат плюс признанной прибыли; за вычетом

(б) сумм признанных убытков и промежуточных счетов

по всем договорам, находящимся в процессе выполнения, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные затраты плюс признанную прибыль (за вычетом признанных убытков).

45 Организация раскрывает данные о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникнуть, например, в связи с затратами на гарантийное обслуживание, претензиями, штрафами и возможными убытками.

Дата вступления в силу

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

*Приложение 7
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

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

Цель

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

(а) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаны в отчете о финансовом положении организации; и

(б) операций и других событий текущего периода, признанных в финансовой отчетности организации.

Сам факт признания актива или обязательства означает, что отчитывающаяся организация ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если является вероятным то, что возмещение или погашение этой балансовой стоимости приведет к увеличению (уменьшению) величины будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий, настоящий стандарт требует, чтобы организация признавала отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), за некоторыми ограниченными исключениями.

Настоящий стандарт требует, чтобы организация учитывала налоговые последствия операций и других событий таким же образом, как она учитывает сами эти операции и другие события. Следовательно, налоговые эффекты, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным в составе прибыли или убытка, также должны признаваться в составе прибыли или убытка. Налоговые эффекты по операциям и другим событиям, признанным не в составе прибыли или убытка (т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала), также должны признаваться не в составе прибыли или убытка (т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала соответственно). Аналогично признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнесов влияет на сумму гудвила, возникающего при таком объединении бизнесов, или на сумму признанной прибыли от выгодного приобретения.

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

Сфера применения

1 Настоящий стандарт должен применяться при учете налогов на прибыль.

2 В целях настоящего стандарта налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей. Налоги на

прибыль также включают налоги, удерживаемые у источника и уплачиваемые дочерней или ассоциированной организацией или объектом совместного предпринимательства с сумм, распределяемых в пользу отчитывающейся организации.

3 [Удален]

4 В настоящем стандарте не рассматриваются методы учета государственных субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи») или инвестиционных налоговых вычетов. Однако в настоящем стандарте устанавливается порядок учета временных разниц, которые могут возникнуть в связи с такими субсидиями или инвестиционными налоговыми вычетами.

Определения

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

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

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой (которого) подлежат уплате (возмещению) налоги на прибыль.

Расход по налогу (доход по налогу) - агрегированная сумма, включаемая в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог - сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

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

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

(а) вычитаемых временных разниц;

(б) перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков;

и

(в) перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.

Временные разницы - разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства. Временные разницы могут представлять собой:

(а) **налогооблагаемые временные разницы**, т. е. временные разницы, которые приведут к налогооблагаемым суммам при расчете налогооблагаемой прибыли

(налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства; либо

(b) вычитаемые временные разницы, т.е. временные разницы, которые приведут к суммам, вычитаемым при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.

Налоговая стоимость актива или обязательства - сумма, в которой определяется указанный актив или обязательство для целей налогообложения.

6 Расход по налогу (доход по налогу) включает в себя расход (доход) по текущему налогу и расход (доход) по отложенному налогу.

Налоговая стоимость

7 Налоговая стоимость актива представляет собой сумму, которая для целей налогообложения будет подлежать вычету из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будут поступать в организацию при возмещении балансовой стоимости данного актива. Если указанные экономические выгоды не будут подлежать налогообложению, налоговая стоимость соответствующего актива считается равной его балансовой стоимости.

Примеры	
1	Первоначальная стоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а оставшая часть первоначальной стоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо как вычет при выбытии этого станка. Выручка, получаемая в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от его выбытия - вычитаться в налоговых целях. <i>Налоговая стоимость данного станка составляет 70.</i>
2	Балансовая стоимость дебиторской задолженности по процентам составляет 100. Относящийся к ней процентный доход будет облагаться налогом при поступлении денежных средств, т. е. на основе кассового метода. <i>Налоговая стоимость дебиторской задолженности по процентам равняется нулю.</i>
3	Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). <i>Налоговая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100.</i>
4	Балансовая стоимость дебиторской задолженности по дивидендам от дочерней организации составляет 100. Эти дивиденды не облагаются налогом. <i>По существу, вся балансовая стоимость данного актива подлежит вычету из экономических выгод. Следовательно, налоговая стоимость дебиторской задолженности по дивидендам составляет 100 (а).</i>
5	Балансовая стоимость выданного займа составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая стоимость данного займа составляет 100.</i>
(a)	Данный метод анализа показывает отсутствие налогооблагаемой временной разницы. Альтернативный метод анализа таков: дебиторская задолженность по начисленным дивидендам имеет налоговую стоимость, равную нулю, и к возникшей налогооблагаемой временной разнице в размере 100 применяется нулевая ставка налога. Оба этих метода анализа дают один результат: отложенное налоговое обязательство не возникает.

8 Налоговая стоимость обязательства равна его балансовой стоимости, уменьшенной на те суммы, которые в будущих периодах будут подлежать вычету в налоговых целях в отношении данного обязательства. В случае доходов, полученных авансом, налоговая стоимость возникшего в результате обязательства равна его балансовой стоимости за

вычетом любой суммы соответствующего дохода, в которой он не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Примеры	
1	Краткосрочные обязательства включают задолженность по начисленным расходам балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ней расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. <i>Налоговая стоимость начисления в отношении этих расходов равна нулю.</i>
2	Краткосрочные обязательства включают задолженность по процентному доходу, полученному авансом, имеющую балансовую стоимость 100. Относящийся к ней процентный доход был обложен налогом на основе кассового метода. <i>Налоговая стоимость процентов, полученных авансом, равна нулю.</i>
3	Краткосрочные обязательства включают в себя задолженность по начисленным расходам балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ней расходы уже были приняты к вычету в налоговых целях. <i>Налоговая стоимость начисления в отношении этих расходов составляет 100.</i>
4	Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы и неустойки балансовой стоимостью 100. Штрафы и неустойки не подлежат вычету в налоговых целях. <i>Налоговая стоимость начисления в отношении этих штрафов и неустоек составляет 100 (а).</i>
5	Балансовая стоимость полученного займа составляет 100. Погашение этого займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая стоимость данного займа составляет 100.</i>
(а) Данный метод анализа показывает отсутствие вычитаемой временной разницы. Альтернативный метод анализа таков: задолженность по начисленным штрафам и неустойкам имеет налоговую стоимость, равную нулю, и к возникшей вычитаемой временной разнице в размере 100 применяется нулевая ставка налога. Оба этих метода анализа дают один результат: отложенный налоговый актив не возникает.	

9 Некоторые статьи имеют налоговую стоимость, но не признаются как активы или обязательства в отчете о финансовом положении. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли за период, в котором они были понесены, однако их можно будет принять к вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) только в более позднем периоде. Разница между налоговой стоимостью затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволят принять к вычету в будущих периодах, и их балансовой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.

10 Если налоговая стоимость актива или обязательства не очевидна, целесообразно обратиться к основополагающему принципу настоящего стандарта, заключающемуся в том, что организация должна, за некоторыми ограниченными исключениями, признавать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив) во всех случаях, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет приводить к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с той их величиной, в которой они подлежали бы уплате, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий. Пример С, следующий за пунктом 51А, иллюстрирует обстоятельства, в которых целесообразно обращаться к этому основополагающему принципу, например, когда налоговая стоимость актива или обязательства зависит от предполагаемого способа его возмещения или погашения.

11 В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в этой консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой стоимостью. В тех юрисдикциях, в которых подается консолидированная налоговая декларация, указанная налоговая стоимость определяется на основе такой декларации. В других

юрисдикциях налоговая стоимость определяется на основе налоговых деклараций каждой отдельной организации, входящей в группу.

Признание обязательств по текущему налогу и активов по текущему налогу

12 Неоплаченные суммы текущего налога за текущий и предыдущие периоды признаются в качестве обязательства. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.

13 Выгода, связанная с налоговым убытком, который допускается переносить на тот или иной прошлый период с целью возмещения текущего налога за этот период, подлежит признанию в качестве актива.

14 Когда налоговый убыток используется для возмещения текущего налога одного из предыдущих периодов, организация признает соответствующую выгоду в качестве актива в том периоде, в котором этот налоговый убыток возник, поскольку получение организацией данной выгоды является вероятным и эта выгода поддается надежной оценке.

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

Налогооблагаемые временные разницы

15 Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате:

(a) первоначального признания гудвила; или

(b) первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:

(i) не является объединением бизнесов; и

(ii) на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

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

16 Сам факт признания актива предполагает, что возмещение его балансовой стоимости будет иметь форму экономических выгод, которые поступят в организацию в будущих периодах. Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую стоимость, то сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать сумму, которую разрешено будет принять к вычету в налоговых целях. Эта разница представляет собой налогооблагаемую временную разницу, а обязанность по уплате возникающих в результате налогов на прибыль в будущих периодах - отложенное налоговое обязательство. По мере того как будет происходить возмещение балансовой стоимости актива, указанная налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и организация получит налогооблагаемую прибыль. В результате становится вероятным отток из организации экономических выгод в форме налоговых платежей. Вследствие этого настоящий стандарт требует признания всех отложенных налоговых обязательств, за исключением определенных ситуаций, описанных в пунктах 15 и 39.

Пример
<p>Актив с первоначальной стоимостью 150 имеет балансовую стоимость 100. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 90, а применимая ставка налога - 25 %.</p> <p><i>Налоговая стоимость актива равна 60 (первоначальная стоимость в размере 150 за вычетом накопленной налоговой амортизации в размере 90). Для того чтобы обеспечить возмещение балансовой стоимости 100, организация должна заработать налогооблагаемый доход в размере 100, но при этом она сможет принять к вычету только налоговую амортизацию в размере 60. Следовательно, организация уплатит налог на прибыль в размере 10 (25 % от 40) когда произойдет возмещение балансовой стоимости актива. Разница между балансовой стоимостью 100 и налоговой стоимостью 60 представляет собой налогооблагаемую временную разницу в размере 40. Таким образом, организация признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 (25 % от 40), представляющее собой налоги на прибыль, которые она уплатит при возмещении балансовой стоимости данного актива.</i></p>

17 Некоторые временные разницы возникают в том случае, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль - в другом периоде. Такие временные разницы часто называют временными разностями. Ниже приведены примеры подобных временных разниц, которые представляют собой налогооблагаемые временные разницы и, следовательно, приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств:

(а) процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль путем пропорционального разнесения по времени, однако в некоторых юрисдикциях может предусматриваться его включение в налогооблагаемую прибыль в момент получения денежных средств. Налоговая стоимость любой дебиторской задолженности, признанной в отчете о финансовом положении в отношении такого дохода, равняется нулю, поскольку эти доходы не влияют на налогооблагаемую прибыль до момента получения денежных средств;

(б) амортизация, используемая при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), может отличаться от той, которая используется при определении бухгалтерской прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью соответствующего актива и его налоговой стоимостью, которая равняется первоначальной стоимости актива, с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые допускаются налоговыми органами при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов. Когда имеет место ускоренная налоговая амортизация возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к

отложенному налоговому обязательству (если скорость налоговой амортизации меньше скорости бухгалтерской амортизации, то возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к отложенному налоговому активу); и

(с) затраты на разработки могут быть капитализованы, и их амортизация будет учитываться в последующих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако они вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения. Такие затраты на разработки имеют налоговую стоимость, равную нулю, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью капитализованных затрат на разработки и их налоговой стоимостью, равной нулю.

18 Временные разницы также возникают, когда:

(а) идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнесов, признаются по их справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», однако в налоговых целях аналогичная корректировка не производится (см. пункт 19);

(b) активы переоцениваются без аналогичной корректировки в налоговых целях (см. пункт 20);

(с) при объединении бизнесов возникает гудвил (см. пункт 21);

(d) налоговая стоимость актива или обязательства при первоначальном признании отличается от их первоначальной балансовой стоимости, например, когда организация получает государственную субсидию в отношении актива, которая не подлежит налогообложению (см. пункты 22 и 33); или

(е) балансовая стоимость инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или долей участия в совместном предпринимательстве начинает отличаться от налоговой стоимости этих инвестиций или долей участия (см. пункты 38-45).

Объединения бизнесов

19 За некоторым исключением идентифицируемые активы и обязательства, приобретаемые и принимаемые при объединении бизнесов, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Временные разницы возникают в том случае, когда объединение бизнесов не оказывает влияния или влияет иначе на налоговую стоимость указанных идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств. Например, если балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости, но при этом налоговая стоимость данного актива остается равной его первоначальной стоимости для прежнего собственника, возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к отложенному налоговому обязательству. Возникшее таким образом отложенное налоговое обязательство оказывает влияние на гудвил (см. пункт 66).

Активы, учитываемые по справедливой стоимости

20 Согласно МСФО, определенные активы разрешается или требуется учитывать по справедливой стоимости или переоценивать (см. , например, МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*», МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*», МСФО (IFRS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» и МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»). В некоторых юрисдикциях переоценка или иной пересчет актива до справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате налоговая стоимость данного актива корректируется и никакой временной разницы не возникает. В других юрисдикциях переоценка или пересчет актива не влияет на налогооблагаемую прибыль за период, в котором производится эта переоценка или этот пересчет, и, следовательно, налоговая стоимость данного актива не корректируется. Тем не менее возмещение его балансовой стоимости в будущем приведет к получению организацией налогооблагаемого притока экономических выгод, при этом сумма, которая будет подлежать вычету в налоговых целях, будет отличаться от суммы указанных экономических выгод. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой стоимостью представляет собой временную разницу и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства или актива. Это так, даже если:

(a) организацией не планируется выбытие актива; в таких случаях переоцененная балансовая стоимость актива будет возмещаться через использование и это создаст налогооблагаемый доход, превышающий величину амортизации, которая будет принята к вычету для налоговых целей в будущих периодах; или

(b) налог на прирост стоимости откладывается, если поступления от выбытия данного актива инвестируются в аналогичные активы; в таких случаях налог в конечном итоге будет подлежать уплате при продаже или использовании этих аналогичных активов.

Гудвил

21 Гудвил, возникающий при объединении бизнесов, оценивается в сумме превышения указанного ниже подпункта (a) над подпунктом (b):

(a) совокупность:

(i) переданного возмещения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который обычно требует определения справедливой стоимости на дату приобретения;

(ii) величины любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, признанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и

(iii) при поэтапном объединении бизнесов - справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения по состоянию на дату приобретения;

(b) нетто-величина идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств, оцененных в соответствии с МСФО (IFRS) 3 по состоянию на дату приобретения.

Многие налоговые органы не разрешают принимать уменьшение балансовой стоимости гудвила в качестве вычитаемых расходов при определении налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в таких юрисдикциях первоначальная стоимость гудвила зачастую не принимается к вычету при выбытии соответствующего бизнеса из дочерней организации. В таких юрисдикциях гудвил имеет налоговую стоимость, равную нулю.

Любая разница между балансовой стоимостью гудвила и его налоговой стоимостью, равной нулю, представляет собой налогооблагаемую временную разницу. Однако настоящий стандарт не разрешает признавать возникшее при этом отложенное налоговое обязательство, поскольку гудвил оценивается как остаточная величина и признание такого отложенного налогового обязательства привело бы к увеличению балансовой стоимости гудвила.

21А Последующие уменьшения величины отложенного налогового обязательства, не признанного ввиду того, что оно возникает в связи с первоначальным признанием гудвила, также считаются возникшими в результате первоначального признания гудвила и, следовательно, не признаются в соответствии с пунктом 15(a). Например, если в результате объединения бизнесов организация признает гудвил в размере 100 д. е., налоговая стоимость которого равна нулю, то пункт 15(a) запрещает организации признавать соответствующее отложенное налоговое обязательство. Если впоследствии организация признает убыток от обесценения этого гудвила в размере 20 д. е., то сумма налогооблагаемой временной разницы, относящаяся к гудвилу, сократится со 100 д. е. до 80 д. е. с соответствующим уменьшением величины непризнанного отложенного налогового обязательства. Это уменьшение величины непризнанного отложенного налогового обязательства также рассматривается как относящееся к первоначальному признанию данного гудвила и, следовательно, не подлежит признанию, согласно пункту 15(a).

21В Тем не менее, отложенные налоговые обязательства по налогооблагаемым временным разницам, относящимся к гудвилу, признаются в той мере, в которой они не связаны с первоначальным признанием гудвила. Например, если в результате объединения бизнесов организация признает гудвил в размере 100 д. е., который принимается к вычету в налоговых целях по ставке 20 процентов в год начиная с года приобретения бизнеса, то налоговая стоимость гудвила составит 100 д. е. при первоначальном признании и 80 д. е. - по состоянию на конец года приобретения. Если балансовая стоимость гудвила на конец года приобретения не изменится и составит 100 д. е., в конце этого года возникнет налогооблагаемая временная разница в размере 20 д. е. Поскольку эта налогооблагаемая временная разница не относится к первоначальному признанию гудвила, возникающее отложенное налоговое обязательство подлежит признанию.

Первоначальное признание актива или обязательства

22 Временная разница может возникнуть при первоначальном признании актива или обязательства, например, если первоначальная стоимость актива не будет приниматься к вычету в налоговых целях частично или полностью. Метод учета такой временной разницы зависит от характера операции, которая привела к первоначальному признанию соответствующего актива или обязательства:

(a) при объединении бизнесов организация признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, и это влияет на признаваемую ею сумму гудвила или прибыли от выгодного приобретения (см. пункт 19);

(b) если операция влияет либо на бухгалтерскую прибыль, либо на налогооблагаемую прибыль, организация признает любую величину возникшего при этом отложенного налогового обязательства или актива, а соответствующий расход или доход по отложенному налогу признает в составе прибыли или убытка (см. пункт 59);

(с) если операция не является объединением бизнесов и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль, организация должна была бы - при отсутствии освобождения, предусмотренного пунктами 15 и 24 - признать возникшее отложенное налоговое обязательство или актив и скорректировать балансовую стоимость соответствующего актива или обязательства на ту же сумму. Такие корректировки сделали бы финансовую отчетность менее прозрачной. Ввиду этого настоящий стандарт не разрешает организации признавать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы ни при первоначальном признании, ни впоследствии (см. представленный ниже пример). Кроме того, организация не признает последующие изменения в величине непризнанного отложенного налогового обязательства или актива по мере амортизации указанного актива.

Пример, иллюстрирующий пункт 22(с)

Актив, имеющий первоначальную стоимость 1 000, организация планирует использовать на протяжении пятилетнего срока его полезного использования, с последующим выбытием по ликвидационной стоимости, равной нулю. Ставка налога составляет 40 %. Амортизация актива не принимается к вычету в налоговых целях. Прибыль или убыток, которые возникнут при выбытии актива, не будут подлежать ни обложению налогом, ни вычету для налоговых целей.

По мере возмещения балансовой стоимости актива организация будет получать налогооблагаемый доход, который составит 1 000, и уплачивать налог, который составит 400. Возникшее отложенное налоговое обязательство в размере 400 организация не признает, поскольку оно возникает в связи с первоначальным признанием актива.

В следующем году балансовая стоимость актива составляет 800. В отношении полученного налогооблагаемого дохода в размере 800 организация должна будет уплатить налог в размере 320. Организация не признает возникшее отложенное налоговое обязательство в размере 320, поскольку оно возникает в связи с первоначальным признанием актива.

23 В соответствии с МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» эмитент составного финансового инструмента (например, конвертируемой облигации) классифицирует долговой компонент этого инструмента как обязательство, а долевого компонент - как часть собственного капитала. В некоторых юрисдикциях налоговая стоимость долгового компонента при первоначальном признании приравнивается к суммарной первоначальной балансовой стоимости долгового и долевого компонентов. При первоначальном признании долевого компонента отдельно от долгового компонента возникает налогооблагаемая временная разница. Следовательно, исключение, предусмотренное пунктом 15(b), не применяется. Таким образом, организация должна признать возникающее отложенное налоговое обязательство. В соответствии с пунктом 61А отложенный налог относится непосредственно на уменьшение балансовой стоимости долевого компонента. В соответствии с пунктом 58 последующие изменения величины отложенного налогового обязательства признаются в составе прибыли или убытка как расход (доход) по отложенному налогу.

Вычитаемые временные разницы

24 Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой является вероятным наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую

временную разницу, кроме случаев, когда этот отложенный налоговый актив возникает в результате первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:

(а) не является объединением бизнесов; и

(б) на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

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

25 Само признание обязательства предполагает, что его балансовая стоимость будет погашена в будущих периодах через отток из организации ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. Когда происходит отток ресурсов из организации, возможно, что их стоимость, частично или полностью, будет приниматься к вычету при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором было признано это обязательство. В таких случаях возникает временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой стоимостью. Следовательно, возникает отложенный налоговый актив в отношении налогов на прибыль, которые будут возмещены в будущих периодах, в которых соответствующую часть обязательства можно будет вычесть при определении налогооблагаемой прибыли. Аналогично, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой стоимости, разница приводит к возникновению отложенного налогового актива в отношении налогов на прибыль, которые будут подлежать возмещению в будущих периодах.

Пример

Организация признает обязательство в размере 100 в отношении начисленных затрат по предоставленной гарантии на продукцию. Затраты по выполнению гарантийных обязательств не подлежат вычету в налоговых целях до тех пор, пока организация не произведет соответствующие выплаты. Ставка налога составляет 25 %.

Налоговая стоимость данного обязательства равна нулю (балансовая стоимость в размере 100 минус сумма, которая будет подлежать вычету в налоговых целях в отношении этого обязательства в будущих периодах). При погашении обязательства по его балансовой стоимости организация уменьшит свою будущую налогооблагаемую прибыль на 100 и, следовательно, уменьшит свои будущие налоговые платежи на 25 (100 по ставке 25 %). Разница между балансовой стоимостью, равной 100, и налоговой стоимостью, равной нулю, представляет собой вычитаемую временную разницу в размере 100. Следовательно, организация признает отложенный налоговый актив в размере 25 (100 по ставке 25 %) при условии, что является вероятным получение организацией в будущих периодах налогооблагаемой прибыли, достаточной для того, чтобы воспользоваться возможностью уменьшения налоговых платежей.

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

(а) Затраты по пенсионным программам могут вычитаться при определении бухгалтерской прибыли по мере оказания услуг работником, однако подлежать вычету при определении налогооблагаемой прибыли только тогда, когда организация либо перечисляет взносы в пенсионный фонд, либо выплачивает пенсии работникам. Между балансовой стоимостью данного обязательства и его налоговой стоимостью существует временная разница. Налоговая стоимость подобного обязательства обычно равна нулю.

Такая вычитаемая временная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива, поскольку организация получит экономические выгоды в форме вычета из налогооблагаемой прибыли в момент перечисления взносов или выплаты пенсий.

(b) Затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако возможно, что они будут приняты к вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) только в более позднем периоде. Разница между налоговой стоимостью этих затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволят вычесть в будущих периодах, и их балансовой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.

(c) За некоторыми исключениями идентифицируемые активы и обязательства, приобретаемые и принимаемые при объединении бизнесов, организация признает по их справедливой стоимости на дату приобретения. Если то или иное принимаемое обязательство признается на дату приобретения, но соответствующие затраты будут приняты к вычету при определении налогооблагаемой прибыли только в более позднем периоде, возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив также возникает, когда справедливая стоимость идентифицируемого приобретаемого актива является меньше его налоговой стоимости. И в том, и в другом случае возникающий отложенный налоговый актив влияет на величину гудвила (см. пункт 6б).

(d) Некоторые активы могут учитываться по справедливой стоимости или переоцениваться без аналогичной корректировки их стоимости в налоговых целях (см. пункт 20). Вычитаемая временная разница возникает, если налоговая стоимость такого актива превышает его балансовую стоимость.

27 Восстановление вычитаемых временных разниц приводит к вычетам при определении налогооблагаемой прибыли будущих периодов. Однако экономические выгоды в форме уменьшения налоговых платежей будут доступны организации только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть суммы этих вычетов. Следовательно, организация признает отложенные налоговые активы, только если является вероятным наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемые временные разницы.

28 Считается, что наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу, является вероятным, когда в достаточном объеме имеются налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и к одной и той же организации, операции которой облагаются налогом, которые, как ожидается, будут восстановлены:

(a) в том же периоде, в котором ожидается восстановление вычитаемой временной разницы; или

(b) в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, в отношении которого был признан отложенный налоговый актив.

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

29 При отсутствии достаточного объема налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и к одной и той же организации,

операции которой облагаются налогом, отложенный налоговый актив признается в той мере, в которой:

(а) вероятно получение организацией достаточной налогооблагаемой прибыли, относящейся к тому же самому налоговому органу и той же самой организации, операции которой облагаются налогом, в том же периоде, в котором будет проведено восстановление вычитаемой временной разницы (или в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, в отношении которого был признан отложенный налоговый актив). При оценке перспектив получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущих периодах организация не принимает во внимание налогооблагаемые суммы, возникающие из вычитаемых временных разниц, возникновение которых ожидается в будущих периодах, поскольку сам этот отложенный налоговый актив, возникающий из указанных вычитаемых временных разниц, будет требовать для своего использования наличия будущей налогооблагаемой прибыли; или

(б) организация располагает возможностями налогового планирования, которые обеспечат наличие налогооблагаемой прибыли в соответствующих периодах.

30 Возможности налогового планирования представляют собой действия, которые могут быть предприняты организацией для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в определенном периоде до истечения срока, в течение которого разрешается использовать перенесенный на будущее налоговый убыток или налоговую льготу. Например, в некоторых юрисдикциях создание или увеличение налогооблагаемой прибыли возможно вследствие:

(а) выбора одного из двух вариантов налогообложения процентных доходов: либо по методу начисления, т. е. в сумме начисленных процентов, либо по кассовому методу, т. е. в сумме полученных процентов;

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

(с) продажи и, возможно, обратной аренды активов, стоимость которых повысилась, но их налоговая стоимость не была скорректирована с целью отражения такого повышения; и

(д) продажи актива, генерирующего необлагаемый налогом доход (например, в некоторых юрисдикциях к таковым относятся государственные облигации), с целью приобретения другой инвестиции, генерирующей налогооблагаемый доход.

Если применение механизмов налогового планирования приводит к переносу налогооблагаемой прибыли с более позднего на более ранний период, возможность использования налогового убытка или налоговой льготы по-прежнему зависит от наличия будущей налогооблагаемой прибыли, источником которой не является будущее возникновение временных разниц.

31 Если в недавнем прошлом организация имела убытки, организация должна руководствоваться пунктами 35 и 36.

32 [Удален]

Гудвил

32А Если балансовая стоимость гудвила, возникшего при объединении бизнесов, меньше его налоговой стоимости, данная разница приводит к возникновению

отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив, возникающий в результате первоначального признания гудвила, должен признаваться в рамках учета объединения бизнесов в той мере, в которой является вероятным наличие в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть данную вычитаемую временную разницу.

Первоначальное признание актива или обязательства

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

Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые льготы

34 Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот в той мере, в которой является вероятным наличие будущей налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть эти неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые льготы.

35 Критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих вследствие переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых льгот, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих вследствие вычитаемых временных разниц. Тем не менее наличие неиспользованных налоговых убытков является веским подтверждением того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Следовательно, если в недавнем прошлом организация имела убытки, она признает отложенный налоговый актив в отношении неиспользованных налоговых убытков или налоговых льгот только в той мере, в которой у организации имеются в достаточном объеме налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство того, что в будущем возникнет достаточная налогооблагаемая прибыль, против которой организация сможет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы. При таких обстоятельствах пункт 82 требует раскрытия информации о сумме данного отложенного налогового актива и характере свидетельства, на основании которого он был признан.

36 При оценке вероятности наличия налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы, организация принимает во внимание следующие критерии:

(а) имеются ли у этой организации в достаточном объеме налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к тому же самому налоговому органу и к той же самой организации, операции которой облагаются налогом, которые приведут к возникновению налогооблагаемых сумм, против которых можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы до истечения срока их действия;

(b) является ли вероятным возникновение у этой организации налогооблагаемой прибыли до того, как истечет срок действия неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот;

(с) являются ли неиспользованные налоговые убытки следствием идентифицируемых причин, повторное возникновение которых маловероятно; и

(d) имеются ли у организации возможности налогового планирования (см. пункт 30), которые приведут к образованию налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы.

В той мере, в которой наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы, не является вероятным, отложенный налоговый актив не признается.

Повторная оценка непризнанных отложенных налоговых активов

37 На конец каждого отчетного периода организация повторно оценивает непризнанные отложенные налоговые активы. Организация признает тот или иной ранее не признанный отложенный налоговый актив в той мере, в которой становится вероятным, что будущая налогооблагаемая прибыль позволит возместить этот отложенный налоговый актив. Например, улучшение условий торговли может повысить вероятность того, что организация в будущем сможет получить достаточную налогооблагаемую прибыль, чтобы отложенный налоговый актив стал удовлетворять критериям признания, изложенным в пункте 24 или 34. Еще одним примером является ситуация, когда организация повторно оценивает отложенные налоговые активы на дату объединения бизнесов или на более позднюю дату (см. пункты 67 и 68).

Инвестиции в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и доли участия в совместном предпринимательстве

38 Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или доли участия в совместном предпринимательстве (а именно доли материнской организации или инвестора в чистых активах дочерней организации, филиала, ассоциированной организации или объекта инвестиций, включая балансовую стоимость гудвила) становится отличной от налоговой стоимости (зачастую равной первоначальной стоимости) данной инвестиции или доли участия. Такие разницы могут возникать в целом ряде различных обстоятельств, например:

(а) в случае существования нераспределенной прибыли дочерних организаций, филиалов, ассоциированных организаций или совместного предпринимательства;

(б) в случае изменения валютных курсов, когда материнская организация и ее дочерняя организация находятся в разных странах; и

(с) в случае уменьшения балансовой стоимости инвестиции в ассоциированную организацию до ее возмещаемой величины.

В консолидированной финансовой отчетности временная разница в отношении инвестиции может отличаться от временной разницы в отношении этой инвестиции в отдельной финансовой отчетности материнской организации, если в своей отдельной финансовой отчетности материнская организация учитывает указанную инвестицию по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости.

39 Организация должна признать отложенное налоговое обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и с долями участия в совместном предпринимательстве, за исключением ситуаций, когда выполняются оба следующих условия:

(а) эта организация, являющаяся материнской организацией, инвестором, участником совместного предприятия или участником совместной операции, способна контролировать сроки восстановления соответствующей временной разницы; и

(б) является вероятным, что в обозримом будущем эта временная разница не будет восстановлена.

40 Поскольку материнская организация контролирует политику дочерней организации в отношении дивидендов, она в состоянии контролировать сроки восстановления временных разниц, связанных с данной инвестицией (включая временные разницы, возникающие не только в отношении нераспределенной прибыли, но также и в отношении курсовых разниц от пересчета валюты). Кроме того, во многих случаях будет практически неосуществимым определение суммы налогов на прибыль, которые подлежали бы уплате в момент восстановления этой временной разницы. Следовательно, если материнская организация определила, что указанная прибыль не будет распределена в обозримом будущем, она не признает отложенное налоговое обязательство. Тот же подход применяется и к инвестициям в филиалы.

41 Немонетарные активы и обязательства организации оцениваются в ее функциональной валюте (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»). Если налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток организации (и, следовательно, налоговая стоимость ее немонетарных активов и обязательств) определяется в иной валюте, изменения соответствующего обменного курса приводят к возникновению временных разниц, в отношении которых признается отложенное налоговое обязательство или (с учетом пункта 24) актив. Сумма возникшего отложенного налога признается в составе прибыли или убытка по дебету или по кредиту (см. пункт 58).

42 Инвестор, имеющий долю в ассоциированной организации, не контролирует указанную организацию и обычно не имеет возможности определять ее политику в отношении дивидендов. Следовательно, при отсутствии соглашения, устанавливающего запрет на распределение прибыли ассоциированной организации в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство в отношении налогооблагаемых временных разниц, связанных с его инвестицией в ассоциированную организацию. В некоторых случаях возможно, что инвестор не в состоянии определить сумму налога,

которая подлежала бы уплате при возмещении первоначальной стоимости его инвестиции в ассоциированную организацию, но может определить, что сумма налога будет не меньше некоторой минимальной величины. В таких случаях отложенное налоговое обязательство оценивается в этой величине.

43 Соглашение между участниками совместного предпринимательства обычно регулирует вопросы распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех сторон или какой-либо группы сторон. Если участник совместного предприятия или участник совместных операций может контролировать сроки распределения своей доли в прибыли объекта совместного предпринимательства и при этом вероятно, что в обозримом будущем его доля прибыли распределяться не будет, отложенное налоговое обязательство не признается.

44 Организация должна признать отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих вследствие инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также долей участия в совместном предпринимательстве в той мере и только в той мере, в которой является вероятным то, что:

(а) временная разница будет в обозримом будущем восстановлена; и

(б) возникнет налогооблагаемая прибыль, против которой можно будет зачесть соответствующую временную разницу.

45 При принятии решения о признании отложенного налогового актива в отношении вычитаемых временных разниц, связанных с ее инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также ее долями участия в совместном предпринимательстве, организация принимает во внимание указания, изложенные в пунктах 28-31.

Оценка

46 Обязательства (активы) по текущему налогу за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которую ожидается уплатить налоговым органам (истребовать к возмещению налоговыми органами), рассчитанной с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.

47 Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по тем ставкам налога, которые, как ожидается, будут применяться в периоде реализации актива или погашения обязательства, исходя из ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.

48 Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства обычно оцениваются с использованием действующих ставок налога (и действующего налогового законодательства). Однако в некоторых юрисдикциях объявление ставок налога (и требований налогового законодательства) государственными органами имеет по существу значение принятия закона, хотя официальное принятие может последовать лишь через несколько месяцев после такого объявления. При таких обстоятельствах налоговые

активы и обязательства оцениваются с использованием объявленной ставки налога (и требований налогового законодательства).

49 Если к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные ставки налога, отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием средних ставок, которые, как ожидается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается восстановление временных разниц.

50 [Удален]

51 Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого организация предполагает - по состоянию на конец отчетного периода - получить возмещение или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств.

51А В некоторых юрисдикциях способ, предусматриваемый организацией для того, чтобы получить возмещение балансовой стоимости актива (погасить балансовую стоимость обязательства), может влиять на один из или оба следующих показателя:

- (а) применимую ставку налога, когда организация получает возмещение (осуществляет погашение) балансовой стоимости актива (обязательства); и
- (б) налоговую стоимость этого актива (обязательства).

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

Пример А

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

Организация признает отложенное налоговое обязательство в размере 8 (40 по ставке 20 %), если организация предполагает продать актив без его дальнейшего использования, или отложенное налоговое обязательство в размере 12 (40 по ставке 30 %), если организация рассчитывает сохранить актив и получить возмещение его балансовой стоимости через использование.

Пример В

Объект основных средств первоначальной стоимостью 100 и балансовой стоимостью 80 переоценивается до суммы 150. Аналогичной корректировки в налоговых целях не выполняется. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 30, а ставка налога равна 30 %. Если объект продается по цене выше первоначальной стоимости, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода, однако поступления от продажи этого объекта, превышающие его первоначальную стоимость, не будут облагаться налогом.

Налоговая стоимость данного объекта составляет 70, и имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 80. Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости путем использования этого объекта, она должна обеспечить налогооблагаемую прибыль в размере 150, но при этом она сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. В этом случае отложенное возмещение балансовой стоимости составляет 24 (80 по ставке 30 %). Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости путем немедленной продажи этого объекта за 150, отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:

	Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое обязательство
Накопленная налоговая амортизация	30	30 %	9
Поступления, превышающие первоначальную стоимость	50	Ноль	-
Всего	80		9

(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий вследствие переоценки объекта, признается в составе прочего совокупного дохода)

Пример С

Исходные условия те же, что и в примере В, с той разницей, что, если объект продается по цене, превышающей его первоначальную стоимость, накопленная налоговая амортизация будет включаться в налогооблагаемую прибыль (облагаемую налогом по ставке 30 %), а поступления от продажи будут облагаться налогом по ставке 40 % после вычета скорректированной с учетом инфляции первоначальной стоимости в размере 110.

Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости объекта путем его использования, она должна обеспечить налогооблагаемую прибыль в размере 150, но при этом она сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. В этом случае налоговая стоимость объекта составляет 70, имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 80 и отложенное налоговое обязательство составляет 24 (80 по ставке 30 %), как в примере В.

Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости объекта путем его немедленной продажи за 150, то для налоговых целей она сможет вычесть индексированную первоначальную стоимость в размере 110. Нетто-поступления в размере 40 будут облагаться налогом по ставке 40 %. Кроме того, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включена в состав налогооблагаемого дохода и облагаться налогом по ставке 30 %. В этом случае налоговая стоимость составляет 80 (110 минус 30), имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 70 и отложенное налоговое обязательство составляет 25 (40 по ставке 40 % плюс 30 по ставке 30 %). Если налоговая стоимость в этом примере не является очевидной, целесообразно обратиться к основополагающему принципу, изложенному в пункте 10.

(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий вследствие переоценки объекта, признается в составе прочего совокупного дохода.)

51В Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникают по неамортизируемому активу, оцениваемому согласно модели учета по

переоцененной стоимости, предусмотренной МСФО (IAS) 16, то оценка этого отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия, как если бы балансовая стоимость этого неамортизируемого актива была возмещена посредством его продажи, вне зависимости от базы оценки балансовой стоимости данного актива. Следовательно, если в налоговом законодательстве определяется, что ставка налога, применяемая к налогооблагаемой сумме, полученной от продажи актива, отличается от ставки налога, применимой к налогооблагаемой сумме, полученной от использования актива, то для оценки отложенного налогового обязательства или актива, связанного с неамортизируемым активом, применяется первая из указанных ставок.

51С Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникают в отношении инвестиционной недвижимости, которая оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то действует опровержимое допущение о том, что балансовая стоимость данной инвестиционной недвижимости будет возмещена через продажу. Следовательно, если это допущение не опровергнуто, оценка указанного отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия, которые будут иметь место в случае возмещения балансовой стоимости инвестиционной недвижимости исключительно через продажу. Данное допущение считается опровергнутым, если соответствующий объект инвестиционной недвижимости является амортизируемым и удерживается в рамках бизнес-модели, цель которой - получение практически всех экономических выгод, заключенных в данном объекте инвестиционной недвижимости, через его использование на протяжении определенного времени, а не через его продажу. Если данное допущение опровергается, то необходимо следовать требованиям пунктов 51 и 51А.

Пример, иллюстрирующий пункт 51С

Инвестиционная недвижимость имеет первоначальную стоимость 100 и справедливую стоимость 150. Она оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Данная инвестиционная недвижимость включает в себя участок земли, имеющий первоначальную стоимость 40 и справедливую стоимость 60, а также здание, имеющее первоначальную стоимость 60 и справедливую стоимость 90. Указанный участок земли имеет неограниченный срок полезного использования.

Накопленная амортизация здания в налоговых целях составляет 30. Нереализованные изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не оказывают влияния на налогооблагаемую прибыль. Если данная инвестиционная недвижимость будет продана по цене, превышающей ее первоначальную стоимость, то восстановленная сумма накопленной налоговой амортизации в размере 30 будет включена в состав налогооблагаемой прибыли и обложена налогом по обычной ставке налога 30 %. В отношении той части поступлений от продажи актива, в которой они превышают первоначальную стоимость этого актива, налоговое законодательство определяет следующие ставки налога: 25 % для активов, которыми организация владеет менее двух лет, и 20 % для активов, которыми организация владеет два года и более.

Поскольку данная инвестиционная недвижимость оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то действует опровержимое допущение о том, что организация получит возмещение балансовой стоимости этой инвестиционной недвижимости исключительно через продажу. Если данное допущение не опровергается, то отложенный налог должен отражать налоговые последствия, возникающие в случае возмещения балансовой стоимости исключительно через продажу, даже если организация ожидает получать арендный доход от этой недвижимости до ее продажи.

Налоговая стоимость рассматриваемого участка земли, в случае его продажи, составит 40, поэтому имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 20 (60 - 40). Налоговая стоимость здания, в случае его продажи, составит 30 (60 - 30), поэтому имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90 - 30). В результате общая налогооблагаемая временная разница, относящаяся к инвестиционной недвижимости, составляет 80 (20 + 60).

В соответствии с пунктом 47 ставка налога - это ставка, которая, как ожидается, будет действовать в том периоде, в котором данная инвестиционная недвижимость будет реализована. Таким образом, если организация ожидает продать данную недвижимость после владения ею более двух лет, то соответствующее отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:

	<i>Налогооблагаемая временная разница</i>	<i>Ставка налога</i>	<i>Отложенное налоговое обязательство</i>
Накопленная налоговая амортизация	30	30 %	9
Поступления, превышающие первоначальную стоимость	50	20 %	10
Всего	80		19

Если организация ожидает, что на момент продажи инвестиционной недвижимости срок владения ею составит менее двух лет, то в вышеуказанном расчете должна применяться ставка налога 25 %, а не 20 % к поступлениям, превышающим первоначальную стоимость.

Если же организация использует здание в рамках бизнес-модели, цель которой получить практически все экономические выгоды, заключенные в данном здании, через его использование на протяжении определенного времени, а не через его продажу, то в отношении этого здания вышеуказанное допущение будет считаться опровергнутым. Что касается участка земли, то поскольку земля не амортизируется, допущение о возмещении его балансовой стоимости через продажу не будет опровергнуто. Следовательно, отложенное налоговое обязательство будет отражать налоговые последствия, которые относятся к возмещению балансовой стоимости здания через его использование, а к возмещению балансовой стоимости участка земли - через его продажу.

Налоговая стоимость здания, в случае его использования, составляет 30 (60 - 30), и имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90 - 30), приводящая к появлению отложенного налогового обязательства в размере 18 (60 по ставке 30 %).

Налоговая стоимость земли, в случае ее продажи, составляет 40 и имеет место налогооблагаемая временная разница 20 (60 - 40), приводящая к появлению отложенного налогового обязательства в размере 4 (20 по ставке 20 %).

Таким образом, если в отношении здания допущение о возмещении через продажу будет опровергнуто, то отложенное налоговое обязательство, относящееся к инвестиционной недвижимости, составит 22 (18 + 4).

51D Опровержимое допущение, указанное в пункте 51C, также применяется, когда отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникают в результате оценки инвестиционной недвижимости при объединении бизнесов, если организация будет использовать модель учета по справедливой стоимости для последующей оценки этой инвестиционной недвижимости.

51E Пункты 51B-51D не изменяют требований в отношении применения принципов, изложенных в пунктах 24-33 (вычитаемые временные разницы) и пунктах 34-36 (неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые льготы) настоящего стандарта, при признании и оценке отложенных налоговых активов.

52 [перенесен и перенумерован в 51A]

52A В некоторых юрисдикциях налоги на прибыль уплачиваются по более высокой или более низкой ставке, если часть или вся сумма чистой или нераспределенной прибыли выплачивается в качестве дивидендов акционерам организации. В других юрисдикциях налоги на прибыль могут либо возвращаться из бюджета, либо уплачиваться в бюджет, если часть или вся сумма чистой или нераспределенной прибыли выплачивается в качестве дивидендов акционерам организации. В таких случаях текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются по ставке налога, применимой к нераспределенной прибыли.

52B При наличии обстоятельств, описанных в пункте 52A, налоговые последствия в отношении дивидендов признаются в момент признания обязательства по выплате дивидендов. Налоговые последствия в отношении дивидендов в большей степени связаны с прошлыми операциями или событиями, нежели с распределениями между собственниками. Следовательно, налоговые последствия в отношении дивидендов признаются в составе прибыли или убытка за период согласно требованиям пункта 58, за исключением той их части, которая возникает в связи с обстоятельствами, описанными в пунктах 58(a) и (b).

Пример, иллюстрирующий пункты 52А и 52В

Представленный ниже пример относится к оценке текущих и отложенных налоговых активов и обязательств организации в юрисдикции, где налоги на прибыль подлежат уплате по более высокой ставке в отношении нераспределенной прибыли (50 %) с возвратом определенной суммы уплаченного налога в случае распределения прибыли. Ставка налога на распределенную прибыль составляет 35 %. По состоянию на конец отчетного периода, 31 декабря 20X1 года, организация не признает обязательство по выплате дивидендов, предложенных или объявленных после окончания отчетного периода. В результате в 20X1 году дивиденды не признаются. Налогооблагаемая прибыль за 20X1 год составляет 100 000. Нетто-величина налогооблагаемой временной разницы за 20X1 год составляет 40 000.

Организация признает налоговое обязательство и расход по текущему налогу на прибыль в размере 50 000. В отношении суммы, которая может быть возмещена организации в результате будущей выплаты дивидендов, актив не признается. При этом организация признает отложенное налоговое обязательство и расход по отложенному налогу в размере 20 000 (40 000 по ставке 50 %), отражающие налоги на прибыль, которые организация уплатит в момент возмещения или погашения балансовой стоимости своих активов и обязательств, исходя из ставки налога, применимой в отношении нераспределенной прибыли.

Впоследствии, 15 марта 20X2 года, организация признает в качестве обязательства дивиденды в размере 10 000, относящиеся к операционной прибыли предыдущих периодов.

15 марта 20X2 года организация признает подлежащую возмещению сумму налога на прибыль в размере 1 500 (15 % от суммы дивидендов, признанных в качестве обязательства) как актив по текущему налогу и как уменьшение расхода по текущему налогу на прибыль за 20X2 год.

53 Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию.

54 Для надежного определения отложенных налоговых активов и обязательств на дисконтированной основе требуется составить подробный график по срокам восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составление такого графика является практически неосуществимым или слишком сложным. Следовательно, нет смысла требовать дисконтирования отложенных налоговых активов и обязательств. Если же разрешить дисконтирование, но не требовать его, это привело бы к несопоставимости отложенных налоговых активов и обязательств разных организаций. Поэтому настоящий стандарт не требует и не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств.

55 Временные разницы определяются на основе балансовой стоимости актива или обязательства. Этот подход применяется даже в тех случаях, когда сама эта балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае обязательств по пенсионной программе (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).

56 Балансовая стоимость отложенного налогового актива подлежит повторной оценке по состоянию на конец каждого отчетного периода. Организация должна уменьшить балансовую стоимость отложенного налогового актива в той мере, в которой перестает быть вероятным получение достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей реализовать выгоду, связанную с этим отложенным налоговым активом, частично или полностью. Любое такое уменьшение должно быть восстановлено в той мере, в которой станет вероятным получение достаточной налогооблагаемой прибыли.

Признание текущего и отложенного налога

57 Порядок учета налогового эффекта от операции или другого события в части как текущего, так и отложенного налогов должен соответствовать порядку учета самой этой операции или самого этого события. Применение данного принципа описано в пунктах с 58 по 68С.

Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

58 Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в состав прибыли или убытка за период, за исключением ситуаций, когда налог возникает в результате:

(а) операции или события, которые признаются - в том же самом или другом периоде - не в составе прибыли или убытка, т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала (см. пункты 61А-65); или

(б) объединения бизнесов (за исключением приобретения инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», дочерней организации, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток) (см. пункты 66-68).

59 Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в другом периоде. Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка. Примерами являются ситуации, когда:

(а) доход в форме процентов, роялти или дивидендов организация получает в конце периода и включает в бухгалтерскую прибыль путем распределения пропорционально времени в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка», но при этом в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) этот доход включается на основе кассового метода; и

(б) затраты на создание нематериальных активов были капитализированы в соответствии с МСФО (IAS) 38 и амортизируются через прибыль или убыток, но при этом они были приняты к вычету в налоговых целях в момент возникновения.

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

(а) изменения в ставках налога или налоговом законодательстве;

(б) пересмотренной оценки возмещаемости отложенных налоговых активов; или

(с) изменения предполагаемого способа возмещения актива.

Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка, за исключением ситуаций, когда он относится к статьям, ранее признанным не в составе прибыли или убытка (см. пункт 63).

Статьи, признанные не в составе прибыли или убытка

61 [Удален]

61А Текущий налог и отложенный налог должны признаваться не в составе прибыли или убытка, если этот налог относится к статьям, которые признаются в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка. Таким образом, текущий налог и отложенный налог, относящиеся к статьям, которые в том же самом или другом периоде признаются:

(а) в составе прочего совокупного дохода, должны признаваться в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 62).

(б) непосредственно в составе собственного капитала, должны признаваться непосредственно в составе собственного капитала (см. пункт 62А).

62 Международные стандарты финансовой отчетности требуют или разрешают признавать определенные объекты в составе прочего совокупного дохода. Примерами таких объектов являются:

(а) изменение балансовой стоимости, возникающее в результате переоценки основных средств (см. МСФО (IAS) 16); и

(b) [удален]

(с) курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21).

(d) [удален]

62А Международные стандарты финансовой отчетности требуют или разрешают отражать определенные объекты непосредственно по дебету или кредиту счетов собственного капитала. Примерами таких объектов являются:

(а) корректировка остатка нераспределенной прибыли на начало периода, возникающая либо в результате изменения учетной политики, которое применяется ретроспективно, либо в результате исправления ошибки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»); и

(b) суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента какого-либо составного финансового инструмента (см. пункт 23).

63 В исключительных обстоятельствах определение суммы текущего и отложенного налогов, относящихся к объектам, признанным не в составе прибыли или убытка (т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала), может быть затруднено. Например, такая ситуация может иметь место, когда:

(а) действуют дифференцированные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой был обложен налогом конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);

(b) изменение ставки налога или иных налоговых правил влияет на отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство, которые относятся (целиком или частично) к объекту, ранее отраженному не в составе прибыли или убытка; или

(с) организация определяет, что следует признать отложенный налоговый актив или прекратить его признание в полном объеме, и этот отложенный налоговый актив относится (целиком или частично) к объекту, ранее отраженному не в составе прибыли или убытка.

В таких случаях текущий и отложенный налоги, относящиеся к объектам, отраженным не в составе прибыли или убытка, определяются путем обоснованного пропорционального распределения текущего и отложенного налогов организации в соответствующей налоговой юрисдикции или с использованием другого метода, обеспечивающего более адекватное распределение в данных обстоятельствах.

64 МСФО (IAS) 16 не уточняет, должна ли организация каждый год переносить со счета переоценки на счет нераспределенной прибыли сумму, равную разнице между амортизацией переоцененного актива и амортизацией, основанной на первоначальной стоимости этого актива. Если организация осуществляет такую реклассификацию, то переносимая сумма рассчитывается за вычетом относящегося к ней отложенного налога. Аналогичный подход применяется и к суммам, перенос которых осуществляется при выбытии объекта основных средств.

65 Если актив переоценивается в налоговых целях и эта переоценка имеет отношение к бухгалтерской переоценке более раннего периода или к переоценке, которую предполагается провести в одном из будущих периодов, то налоговые эффекты как от переоценки актива, так и от корректировки налоговой стоимости признаются в составе прочего совокупного дохода в периодах их осуществления. Однако если переоценка в налоговых целях не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с переоценкой, которую предполагается провести в одном из будущих периодов, то налоговые эффекты от корректировки налоговой стоимости признаются в составе прибыли или убытка.

65А Когда организация выплачивает дивиденды своим акционерам, она может быть обязана выплатить часть этих дивидендов налоговым органам от имени акционеров. Во многих юрисдикциях эта сумма называется налогом, удерживаемым у источника доходов. Такая сумма, уплаченная или подлежащая уплате налоговым органам, относится на уменьшение собственного капитала в составе дивидендов.

Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнесов

66 Как пояснялось в пунктах 19 и 26(с), временные разницы могут возникать при объединении бизнесов. В соответствии с МСФО (IFRS) 3 организация признает возникающие таким образом отложенные налоговые активы (в той мере, в которой они удовлетворяют критериям признания, изложенным в пункте 24) или отложенные налоговые обязательства в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения. Следовательно, эти отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства влияют на величину гудвила или прибыли от выгодного приобретения, которую признает организация. Однако в соответствии с пунктом 15(а) организация не признает отложенные налоговые обязательства, возникающие вследствие первоначального признания гудвила.

67 В результате объединения бизнесов возможность реализации отложенного налогового актива, имевшегося у приобретателя до приобретения, может измениться. Приобретатель может счесть вероятным возмещение своего собственного отложенного налогового актива, который не был признан до указанного объединения бизнесов. Например, приобретатель может получить возможность реализовать выгоду, связанную с его неиспользованными налоговыми убытками, путем их зачета против будущей налогооблагаемой прибыли объекта приобретения. И наоборот, возможно, что в

результате объединения бизнесов более не будет вероятным, что будущая налогооблагаемая прибыль позволит возместить отложенный налоговый актив. В таких случаях приобретатель признает изменение отложенного налогового актива в том же периоде, в котором произошло объединение бизнесов, но не отражает его в рамках учета данного объединения бизнесов. Таким образом, приобретатель не принимает во внимание данное изменение при определении величины гудвила или прибыли от выгодного приобретения, которую он признает при объединении бизнесов.

68 Потенциальная выгода, связанная с возможностью переноса на будущие периоды налогового убытка объекта приобретения или другими его отложенными налоговыми активами, может не отвечать критериям отдельного признания в момент первоначального отражения в учете объединения бизнесов, но может быть реализована впоследствии. Приобретаемые выгоды по отложенному налогу, которые организация может реализовать после соответствующего объединения бизнесов, должны быть отражены в учете следующим образом:

(а) приобретенные выгоды по отложенному налогу, признанные в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, должны быть отнесены на уменьшение балансовой стоимости гудвила, связанного с данным приобретением. Если балансовая стоимость такого гудвила равна нулю, то оставшаяся часть выгод по отложенному налогу должна быть признана в составе прибыли или убытка;

(б) все прочие приобретенные выгоды по отложенному налогу, реализованные впоследствии, должны быть признаны в составе прибыли или убытка (или, если того требует настоящий стандарт, не в составе прибыли или убытка).

Текущий и отложенный налоги, возникающие в результате операций по выплатам на основе акций

68А В некоторых налоговых юрисдикциях организация получает право на налоговый вычет (то есть сумму, принимаемую к вычету при определении налогооблагаемой прибыли), который относится к вознаграждению, выплачиваемому в форме акций, опционов на акции или других долевыми инструментами организации. Сумма этого налогового вычета может отличаться от величины накопленных расходов по соответствующему вознаграждению и возникать в более позднем отчетном периоде. Например, в некоторых юрисдикциях организация может в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» признать расход в отношении полученных услуг, оказанных работниками в качестве возмещения за предоставленные им опционы на акции, а право на налоговый вычет получить лишь в момент исполнения этих опционов на акции, при этом оценка налогового вычета будет производиться на основе цены акции организации на дату исполнения указанных опционов.

68В Аналогично затратам на исследования, которые рассматривались в пунктах 9 и 26(б) настоящего стандарта, разница между налоговой стоимостью услуг работников, полученных организацией к данному моменту (представляющей собой сумму, которую налоговые органы разрешат принять к вычету в будущих периодах), и их балансовой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива. Если сумма, которую налоговые органы разрешат принять к вычету в будущих периодах, неизвестна по состоянию на конец отчетного периода, она должна быть оценена на основе информации, имеющейся на конец

отчетного периода. Например, если сумма, которую налоговые органы разрешат принять к вычету в будущих периодах, зависит от цены акции организации на ту или иную будущую дату, оценка соответствующей вычитаемой временной разницы должна производиться на основе цены акции организации на конец отчетного периода.

68С Как указано в пункте 68А, сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета, оцененного в соответствии с пунктом 68В) может отличаться от величины связанных с ним накопленных расходов по вознаграждению. Пункт 58 настоящего стандарта требует, чтобы текущий и отложенный налоги признавались в качестве дохода или расхода и включались в состав прибыли или убытка за период, за исключением ситуации, когда этот налог возникает в результате (а) операции или события, которые признаются, в том же самом или другом периоде, не в составе прибыли или убытка, или (b) объединения бизнесов (за исключением приобретения инвестиционной организацией дочерней организации, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток). Если сумма данного налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета) превышает величину накопленных расходов по соответствующему вознаграждению, это свидетельствует о том, что налоговый вычет относится не только к расходам по вознаграждению, но также и к статье капитала. В этой ситуации превышение соответствующего текущего или отложенного налога должно признаваться непосредственно в составе собственного капитала.

Представление

Налоговые активы и налоговые обязательства

69-70 [Удалены]

Взаимозачет

71 Организация должна производить взаимозачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств в том и только в том случае, если организация:

(а) имеет юридически защищенное право осуществить зачет таких признанных сумм; и

(b) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать данный актив и погасить данное обязательство одновременно.

72 Несмотря на то, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и оцениваются по отдельности, в отчете о финансовом положении проводится их взаимозачет при условии соответствия критериям, аналогичным тем, которые установлены в отношении финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32. Организация обычно имеет юридически защищенное право проводить зачет текущего налогового актива против текущего налогового обязательства, если они относятся к налогам на

прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом и этот налоговый орган разрешает организации произвести или получить платеж единой суммой, рассчитанной на нетто-основе.

73 В консолидированной финансовой отчетности текущий налоговый актив одной организации, входящей в группу, зачитывается против текущего налогового обязательства другой организации, входящей в эту группу, в том и только в том случае, если указанные организации имеют юридически защищенное право произвести или получить платеж единой суммой, рассчитанной на нетто-основе, и эти организации намереваются урегулировать такой налоговый платеж в нетто-величине или получить возмещение соответствующего актива и погасить соответствующее обязательство одновременно.

74 Организация должна производить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в том и только в том случае, если:

(a) организация имеет юридически защищенное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и

(b) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом:

(i) с одной и той же организации, операции которой облагаются налогом; либо

(ii) с разных организаций, операции которых облагаются налогом, которые намереваются либо осуществить расчеты по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать эти активы и погасить эти обязательства одновременно в каждом из будущих периодов, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.

75 В целях устранения необходимости составления подробного графика восстановления каждой временной разницы настоящий стандарт требует, чтобы организация проводила зачет отложенного налогового актива против отложенного налогового обязательства одной и той же организации, облагаемой налогом, в том и только в том случае, если они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, и организация имеет юридически защищенное право произвести зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств.

76 В редких случаях организация может иметь юридически защищенное право произвести зачет и намерение произвести расчеты на нетто-основе в отношении лишь некоторых, но не всех периодов. В таких редких случаях может потребоваться составление подробного графика, чтобы с надежностью определить, приведет ли отложенное налоговое обязательство одной организации, операции которой облагаются налогом, к увеличению налоговых платежей в том же периоде, в котором отложенный налоговый актив другой организации, операции которой облагаются налогом, приведет к уменьшению платежей, совершаемых указанной второй организацией, операции которой облагаются налогом.

Расход по налогу на прибыль

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

77 Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, должен представляться как часть прибыли или убытка в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

77А [Удален]

Курсовые разницы по иностранным отложенным налоговым обязательствам или активам

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

Раскрытие информации

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

80 Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:

- (a) расход (доход) по текущему налогу;
- (b) любые корректировки, признанные в отчетном периоде в отношении текущего налога предыдущих периодов;
- (c) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;
- (d) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;
- (e) величину выгоды, связанной с использованием ранее не признанного налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы того или иного прошлого периода для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;
- (f) величину выгоды, связанной с использованием ранее не признанного налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы того или иного прошлого периода для уменьшения расхода по отложенному налогу;
- (g) расход по отложенному налогу, возникающий в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового актива в соответствии с пунктом 56; и
- (h) сумму расхода (дохода) по налогу, относящегося к тем изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 8, поскольку они не могут быть отражены ретроспективно.

81 Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

(a) совокупная величина текущего и отложенного налогов, относящихся к статьям, которые отражаются непосредственно на счетах собственного капитала по дебету или по кредиту (см. пункт 62А);

(ab) сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода (см. пункт 62 и МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году));

(b) [удален]

(c) объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих этих формах):

(i) числовая сверка между расходом (доходом) по налогу и результатом умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку (применимые ставки) налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или

(ii) числовая сверка между средней эффективной ставкой налога и применимой ставкой налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки налога;

(d) объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

(e) сумма (и дата истечения срока действия, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот, в отношении которых не признается отложенный налоговый актив в отчете о финансовом положении;

(f) совокупная величина временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и с долями участия в совместном предпринимательстве, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (см. пункт 39);

(g) в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот:

(i) сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, по каждому представленному периоду;

(ii) сумма дохода или расхода по отложенному налогу, признанная в составе прибыли или убытка, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в отчете о финансовом положении;

(h) в отношении каждого вида прекращенной деятельности расход по налогу, касающийся:

(i) прибыли или убытка от прекращения деятельности; и

(ii) прибыли или убытка от обычной деятельности по прекращенному виду деятельности, вместе с соответствующими суммами за каждый представленный предыдущий период;

(i) сумма налоговых последствий в отношении дивидендов акционерам организации, предложенных или объявленных до даты одобрения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;

(j) если объединение бизнесов, в котором организация является приобретателем, приводит к изменению суммы, которую организация признала в отношении отложенного налогового актива, имеющегося до приобретения (см. пункт 67), то сумма такого изменения; и

(k) если связанные с отложенным налогом выгоды, приобретенные в результате объединения бизнесов, не признаются на дату приобретения, но признаются после даты приобретения (см. пункт 68), то описание того события или изменения в обстоятельствах, которое привело к признанию выгод, связанных с отложенным налогом.

82 Организация должна раскрыть информацию о величине отложенного налогового актива и характере свидетельства, подтверждающего необходимость его признания, когда:

(a) использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей величину той прибыли, которая возникает в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и

(b) организация понесла убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде в той налоговой юрисдикции, к которой относится этот отложенный налоговый актив.

82A В обстоятельствах, описанных в пункте 52A, организация должна раскрыть информацию о характере потенциальных последствий для налога на прибыль, которые возникли бы в результате выплаты дивидендов ее акционерам. Кроме того, организация должна раскрыть величину потенциальных налоговых последствий, которые практически определимы, и информацию о том, существуют ли какие-либо потенциальные налоговые последствия, которые практически невозможно определить.

83 [Удален]

84 Информация, раскрытие которой требуется согласно пункту 81(с), дает возможность пользователям финансовой отчетности понять, является ли взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью необычной, а также понять основные факторы, которые могут повлиять на эту взаимосвязь в будущем. На взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью могут повлиять такие факторы, как выручка, которая освобождается от налогообложения, расходы, которые не принимаются к вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), эффект налоговых убытков и эффект зарубежных ставок налога.

85 При объяснении взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью организация использует применимую ставку налога, обеспечивающую наиболее значимую для пользователей финансовой отчетности информацию. Зачастую наиболее значимой ставкой является ставка налога той страны, где организация юридически зарегистрирована. При этом данная ставка объединяет ставку налога, применяемую в отношении федеральных налогов, и ставки, применяемые в отношении каких-либо местных налогов, которые рассчитываются примерно на одном и том же уровне налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). Однако для организации, осуществляющей свою деятельность в нескольких юрисдикциях, возможно, более целесообразным будет объединить отдельные сверки, подготовленные с использованием ставки каждой отдельной юрисдикции. Приведенный ниже пример показывает, каким

образом выбор применимой ставки налога влияет на представление такой числовой сверки.

Пример, иллюстрирующий пункт 85		
<p>В 19X2 году организация имеет бухгалтерскую прибыль в своей собственной юрисдикции (страна А) в размере 1 500 (19X1 год: 2 000) и в стране В - в размере 1 500 (19X1 год: 500). Ставка налога составляет 30 % в стране А и 20 % в стране В. В стране А расходы, не принимаемые к вычету в налоговых целях, составляют 100 (19X1 год: 200).</p> <p><i>Ниже приведен пример сверки со ставкой налога в соответствующей юрисдикции.</i></p>		
	<i>19X1 г.</i>	<i>19X2 г.</i>
Бухгалтерская прибыль	2 500	3 000
Налог по ставке 30 %	750	900
Налоговый эффект от расходов, не принимаемых к вычету в налоговых целях	60	30
Эффект, связанный с более низкими ставками налога в стране В	(50)	(150)
Расход по налогу	760	780
<p><i>Ниже приведен пример сверки, подготовленной путем объединения отдельных сверок для каждой национальной юрисдикции. Согласно этому методу, эффект наличия различий между собственной ставкой налога в юрисдикции отчитывающейся организации и ставкой налога в других юрисдикциях не отражается отдельной статьей в указанной сверке. Организации, возможно, необходимо будет проанализировать и раскрыть влияние значительных изменений в ставках налога или в комбинации сумм прибыли, заработанных в разных юрисдикциях, для того чтобы объяснить изменения в применимой ставке (применимых ставках) налога в соответствии с требованиями пункта 81(d).</i></p>		
Бухгалтерская прибыль	2 500	3 000
Налог по ставкам, применимым к прибылям в соответствующей стране	700	750
Налоговый эффект от расходов, не принимаемых к вычету в налоговых целях	60	30
Расход по налогу	760	780

86 Средняя эффективная ставка налога представляет собой результат деления расхода по налогу (дохода по налогу) на бухгалтерскую прибыль.

87 В большинстве случаев практически неосуществимо рассчитать сумму непризнанных отложенных налоговых обязательств, возникающих в отношении инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и долей участия в совместном предпринимательстве (см. пункт 39). Поэтому настоящий стандарт требует, чтобы организация раскрывала совокупную величину соответствующих временных разниц, но не требует раскрытия информации об отложенных налоговых обязательствах. Тем не менее приветствуется, чтобы организация раскрывала, когда это возможно, суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств, поскольку для пользователей финансовой отчетности такая информация может оказаться полезной.

87А В соответствии с требованиями пункта 82А организация должна раскрыть информацию о характере потенциальных последствий для налога на прибыль, которые возникли бы в результате выплаты дивидендов ее акционерам. Организация раскрывает информацию о важных характеристиках налоговых систем и факторах, которые влияют на величину потенциальных налоговых последствий, связанных с дивидендами.

87В Иногда практически невозможно рассчитать общую величину потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Например, такая ситуация может иметь место, когда у организации имеется большое количество зарубежных дочерних организаций. Однако даже в таких обстоятельствах некоторые составляющие указанной общей величины могут быть легко определены. Например, возможно, что в консолидированной группе материнская организация и часть ее дочерних организаций уплатили налоги на прибыль по более высокой ставке, применяемой к нераспределенной прибыли, и им известна сумма, которая им в будущем будет возмещена в случае выплаты дивидендов акционерам из консолидированной нераспределенной прибыли. В этом случае раскрывается информация об этой возмещаемой сумме. Если применимо, организация также раскрывает информацию о наличии дополнительных потенциальных последствий для налога на прибыль, которые практически невозможно определить. В отдельной финансовой отчетности материнской организации, если такая отчетность имеется, информация о потенциальных последствиях для налога на прибыль раскрывается в отношении нераспределенной прибыли материнской организации.

87С Организация, которая обязана раскрывать информацию в соответствии с пунктом 82А, также может быть обязана раскрыть информацию о временных разнице, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или с долями участия в совместном предпринимательстве. В таких случаях организация принимает данные требования во внимание при определении состава информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с пунктом 82А. Например, от организации может потребоваться раскрытие информации о совокупной величине временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (см. пункт 81(f)). Если расчет сумм непризнанных отложенных налоговых обязательств (см. пункт 87) является практически неосуществимым, возможно, что в отношении этих дочерних организаций существуют потенциальные налоговые последствия выплаты дивидендов, которые практически невозможно определить.

88 Организация раскрывает информацию о любых относящихся к налогам условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*». Условные обязательства и условные активы могут возникать, например, из неурегулированных споров с налоговыми органами. Аналогично, если изменения в ставках налога или налоговом законодательстве вводятся в действие или объявляются после окончания отчетного периода, организация раскрывает информацию о любом значительном влиянии этих изменений на свои текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 10 «*События после отчетного периода*»).

Дата вступления в силу

89 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности в отношении периодов, начинающихся 1 января 1998 года или после этой даты, с учетом исключений, предусмотренных пунктом 91. Если организация применит настоящий стандарт в отношении финансовой отчетности за периоды, начинающиеся до 1 января 1998 года, организация обязана раскрыть тот факт, что она применила настоящий стандарт вместо МСФО (IAS) 12 «Учет налогов на прибыль», утвержденного в 1979 году.

90 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 12 «Учет налогов на прибыль», утвержденный в 1979 году.

91 Пункты 52А, 52В, 65А, 81(і), 82А, 87А, 87В, 87С и изъятие пунктов 3 и 50 вступают в силу в отношении годовой финансовой отчетности¹¹ за периоды, начинающиеся 1 января 2001 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если досрочное применение оказывает влияние на финансовую отчетность, организация должна раскрыть этот факт.

¹¹ В пункте 91 говорится о «годовой финансовой отчетности» в соответствии с принятым в 1998 году подходом использования более четких формулировок для указания дат вступления в силу. В пункте 89 говорится о «финансовой отчетности».

92 МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункты 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, удален пункт 61 и добавлены пункты 61А, 62А и 77А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

93 Пункт 68 подлежит перспективному применению с даты вступления в силу МСФО (IFRS) 3 (пересмотренного в 2008 году) в отношении признания отложенных налоговых активов, приобретенных при объединениях бизнесов.

94 Следовательно, организации не должны корректировать учет в отношении прошлых объединений бизнесов, если налоговые выгоды не удовлетворяли критериям отдельного признания по состоянию на дату приобретения и были признаны после даты приобретения, кроме случаев, когда эти выгоды признаются в течение периода оценки и связаны с получением новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на указанную дату приобретения. Прочие признанные налоговые выгоды должны признаваться в составе прибыли или убытка (или, если этого требует настоящий стандарт, за пределами прибыли или убытка).

95 МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 21 и 67 и добавлены пункт 32А и подпункты 81(і) и (к). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

96 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

97 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

98 Пункт 52 перенумерован в пункт 51А, пункт 10 и примеры к пункту 51А изменены, пункты 51В и 51С и последующий пример, а также пункты 51D, 51Е и 99 добавлены документом *«Отложенный налог: возмещение базовых активов»*, выпущенным в декабре 2010 года. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2012 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

98А МСФО (IFRS) 11 *«Совместное предпринимательство»*, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 2, 15, 18(е), 24, 38, 39, 43-45, 81(ф), 87 и 87С. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.

98В Документом *«Представление статей прочего совокупного дохода»* (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 77 и удален пункт 77А. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 1, с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года.

98С Документом *«Инвестиционные организации»* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены поправки в пункты 58 и 68С. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа *«Инвестиционные организации»*. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа *«Инвестиционные организации»*.

98D-98F [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

Прекращение действия Разъяснения ПКР (SIC) - 21

99 Поправки, внесенные документом *«Отложенный налог: возмещение базовых активов»*, выпущенным в 2010 году, заменяют собой Разъяснение ПКР (SIC) - 21 *«Налоги на прибыль - возмещение переоцененных неамортизируемых активов»*.

*Приложение 8
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

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

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета основных средств, с тем чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях организации в основные средства и об изменениях в таких инвестициях. Основными вопросами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев, когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок учета.

3 Настоящий стандарт не применяется к:

(а) основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 *«Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»*;

(b) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 *«Сельское хозяйство»*);

(c) признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 *«Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»*); или

(d) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Тем не менее настоящий стандарт применяется в отношении основных средств, используемых для разработки или поддержания в рабочем состоянии активов, описанных в подпунктах (b)-(d).

4 Другие стандарты могут требовать признания того или иного объекта основных средств на основе подхода, отличного от предусмотренного настоящим стандартом. Например, МСФО (IAS) 17 *«Аренда»* требует от организации применять в качестве критерия признания арендованного объекта в составе основных средств передачу рисков и выгод. Однако в подобных случаях остальные аспекты порядка учета основных средств, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего стандарта.

5 Организация, применяющая модель учета инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40 *«Инвестиционная недвижимость»*, должна использовать модель учета по первоначальной стоимости, предусмотренную настоящим стандартом.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается после вычета сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от его обесценения.

Первоначальная стоимость - сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*».

Амортизируемая величина - первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация (основного средства) - систематическое распределение амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования.

Стоимость, специфичная для организации - приведенная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении обязательства.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*».)

Убыток от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Основные средства - материальные активы, которые:

(а) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; и

(б) предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Возмещаемая сумма - большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования.

Ликвидационная стоимость актива - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Срок полезного использования - это:

(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или

(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Признание

7 Первоначальная стоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, если:

(а) признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и

(b) первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена.

8 Такие статьи, как запасные части, резервное оборудование и вспомогательное оборудование признаются в отчетности в соответствии с настоящим МСФО, если они отвечают определению основных средств. В противном случае такие статьи классифицируются как запасы.

9 Настоящий стандарт не определяет единицу измерения для целей признания, т. е. что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится организация, требуется суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, например шаблоны, инструменты и штампы, и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости.

10 Организация должна оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, руководствуясь настоящим принципом признания, по мере возникновения таких затрат. Такие затраты включают затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также затраты, понесенные впоследствии в связи с достройкой, частичным замещением или обслуживанием этого объекта.

Первоначальные затраты

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

Последующие затраты

12 Согласно принципу признания, изложенному в пункте 7, организация не включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят, главным образом, из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать стоимость мелких комплектующих частей. Назначение этих затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» объекта основных средств.

13 Элементы некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Например, печь может требовать смены футеровки по истечении установленного количества часов использования, а внутреннее оснащение самолета, например сиденья или бортовая кухня, может подлежать неоднократной замене в течение срока службы фюзеляжа. Объекты основных средств также могут приобретаться для целей периодической замены, осуществляемой с меньшей регулярностью, например для замены внутренних перегородок в здании, или для того, чтобы произвести однократную замену. Согласно принципу признания, изложенному в пункте 7, организация включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент их возникновения, если удовлетворяются критерии признания. При этом балансовая стоимость заменяемых частей списывается в соответствии с положениями настоящего стандарта о прекращении признания (см. пункты 67-72).

14 Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта. При выполнении каждого масштабного технического осмотра связанные с ним затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве затрат на замену, если удовлетворяются критерии признания. Оставшаяся в балансовой стоимости сумма ранее признанных затрат на проведение предыдущего технического осмотра (в отличие от запчастей, имеющих физическую форму) подлежит прекращению признания. Это происходит вне зависимости от того, выделялись или нет затраты, связанные с предыдущим техническим осмотром, в рамках операции по приобретению или строительству данного объекта. При необходимости расчетная стоимость будущего аналогичного технического осмотра может быть использована в качестве показателя стоимости существующего компонента технического осмотра, в которой он был включен в балансовую стоимость соответствующего объекта в момент его приобретения или строительства.

Оценка при признании

15 Объект основных средств, удовлетворяющий критериям признания в качестве актива, оценивается по первоначальной стоимости.

Элементы первоначальной стоимости

16 Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

(а) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок;

(b) все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации;

(с) первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода.

17 Примерами непосредственно относящихся затрат являются:

(а) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 *«Вознаграждения работникам»*), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку площадки;

(с) первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ;

(d) затраты на установку и монтаж;

(е) затраты на проверку надлежащего функционирования актива, оставшиеся после вычета чистых поступлений от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива до предусмотренного местоположения и приведения его в требуемое состояние (например, образцов, полученных в процессе тестирования оборудования); и

(f) суммы вознаграждения за оказанные профессиональные услуги.

18 Организация применяет МСФО (IAS) 2 *«Запасы»* в отношении затрат, связанных с выполнением обязательств по демонтажу, удалению объекта и восстановлению занимаемого им участка, которые возникают в течение определенного периода вследствие использования указанного объекта для производства запасов в течение этого периода. Обязательства в отношении затрат, учтенных в соответствии с МСФО (IAS) 2 или МСФО (IAS) 16, признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*.

19 Примерами затрат, не включаемых в состав первоначальной стоимости объекта основных средств, являются:

(а) затраты на открытие нового производственного комплекса;

(b) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

(с) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и

(d) административные и иные общие накладные расходы.

20 Признание затрат в составе балансовой стоимости объекта основных средств прекращается тогда, когда актив приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные в процессе использования или перемещения объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

(а) затраты, понесенные в то время, когда объект, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной загрузкой;

(b) первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта; и

(c) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности организации.

21 Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или развитием объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта до местоположения и приведения его в состояние, которые требуются для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или развитию. Например, до начала строительных работ может быть получен доход от использования строительной площадки в качестве автостоянки. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для доставки в местоположение и приведения объекта в состояние, которые требуются для его эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в составе прибыли или убытка и классифицируются по соответствующим статьям доходов и расходов.

22 Первоначальная стоимость самостоятельно произведенного актива определяется на основе тех же принципов, что и первоначальная стоимость приобретенного актива. Если организация производит аналогичные активы для продажи в ходе своей обычной деятельности, то первоначальная стоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО (IAS) 2). Таким образом, при определении соответствующих затрат исключается внутренняя прибыль. Аналогично в первоначальную стоимость актива не включаются сверхнормативные потери материалов, затраты на оплату труда и другие ресурсы, понесенные при создании актива собственными силами. МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости самостоятельно произведенного объекта основных средств.

22А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Оценка первоначальной стоимости

23 Первоначальная стоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных сроков кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении

периода отсрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.

24 Один или более объектов основных средств могут быть приобретены в обмен на немонетарный актив или активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем операциям обмена, описанным в предыдущем предложении. Первоначальная стоимость такого объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: (а) операция обмена не имеет коммерческого содержания или (b) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддаются надежной оценке. Такой порядок оценки приобретенного объекта применяется даже в том случае, если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретенный объект не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

25 Организация определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, путем оценки степени ожидаемого изменения будущих денежных потоков в результате данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(а) структурные параметры (риск, сроки и величина) денежных потоков по полученному активу отличаются от структурных параметров денежных потоков по переданному активу; или

(b) в результате такого обмена изменяется характерная только для этой организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция; и

(с) разница, описанная в подпунктах (а) или (b), является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обменяемых активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, необходимо, чтобы характерная только для этой организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, отражала денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения организацией подробных расчетов.

26 Справедливая стоимость актива поддается надежной оценке, если (а) разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости не является значительным для данного актива или (b) можно обоснованно оценить коэффициенты вероятности различных расчетных оценок в указанном диапазоне и использовать их при оценке справедливой стоимости. Если организация в состоянии надежно оценить справедливую стоимость либо полученного актива, либо актива, переданного в обмен, то справедливая стоимость переданного актива используется для оценки первоначальной стоимости полученного актива, кроме случаев, когда база для установления справедливой стоимости полученного актива является более доказательной.

27 Первоначальная стоимость объекта основных средств, имеющегося у арендатора по договору финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО (IAS) 17.

28 Балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Оценка после признания

29 В качестве своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, предусмотренную пунктом 30, либо модель учета по переоцененной стоимости, предусмотренную пунктом 31, и применять выбранную политику ко всему классу основных средств.

Модель учета по первоначальной стоимости

30 После признания объекта основных средств в качестве актива, он должен учитываться по своей первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

31 После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.

32-33 [Удалены]

34 Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости переоцениваемых объектов основных средств. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и волатильными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость в проведении ежегодной переоценки. Проведение таких частых переоценок не требуется для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. В таких случаях необходимость переоценки может возникать только каждые 3-5 лет.

35 После переоценки объекта основных средств балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

(а) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

(b) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

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

36 Если переоценивается какой-либо объект основных средств, то переоценке подлежат все активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

37 Класс основных средств представляет собой группу активов, имеющих сходные признаки, включая их основные свойства и характер использования в деятельности организации. Ниже представлены примеры отдельных классов основных средств:

- (a) земля;
- (b) земля и здания;
- (c) машины и оборудование;
- (d) водные суда;
- (e) воздушные суда;
- (f) автотранспортные средства;
- (g) мебель и встраиваемые элементы; и
- (h) офисное оборудование.

38 Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно во избежание избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешанную комбинацию затрат и стоимостей, определенных по состоянию на различные даты. Тем не менее активы какого-либо класса могут переоцениваться в определенной очередности при условии, что переоценка этого класса активов выполняется в пределах короткого промежутка времени, и при условии, что результаты переоценки обновляются.

39 Если в результате переоценки балансовая стоимость актива увеличивается, то сумму данного увеличения следует признать в составе прочего совокупного дохода и отражать накопительным итогом в составе собственного капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки». Однако сумму такого увеличения следует признать в составе прибыли или убытка в той мере, в которой она восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

40 Если в результате переоценки балансовая стоимость актива уменьшается, то сумму данного уменьшения следует признать в составе прибыли или убытка. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».

41 Сумма прироста стоимости объекта основных средств от его переоценки, включенная в состав собственного капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент прекращения признания соответствующего актива. Это может повлечь за собой перенос в состав нераспределенной прибыли всей суммы прироста стоимости от переоценки в момент прекращения эксплуатации

соответствующего актива или его выбытия. В то же время часть суммы прироста стоимости от переоценки может переноситься в состав нераспределенной прибыли по мере использования актива организацией. В таком случае переносимая сумма прироста стоимости от переоценки представляет собой разницу между величиной амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и величиной амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос сумм со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не может осуществляться через прибыль или убыток.

42 Налоговый эффект (если таковой имеет место), возникающий в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Амортизация

43 Каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, должен амортизироваться отдельно.

44 Организация распределяет сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности. Например, может быть целесообразно по отдельности амортизировать фюзеляж и двигатели самолета вне зависимости от того, находится ли он в собственности или является предметом договора финансовой аренды. Аналогично, если организация приобретает объект основных средств, являющийся предметом договора операционной аренды, в котором эта организация является арендодателем, может быть уместно по отдельности амортизировать суммы, отраженные в первоначальной стоимости данного объекта, которые относятся к благоприятным и неблагоприятным условиям данной аренды по сравнению с рыночными условиями.

45 Срок полезного использования и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью совпадать со сроком полезного использования и методом амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины расходов по амортизации.

46 Если организация по отдельности амортизирует определенные компоненты объекта основных средств, то она также отдельно амортизирует и оставшуюся часть этого объекта. Оставшаяся часть объекта состоит из тех его компонентов, которые по отдельности не являются значительными. Если ожидания организации в отношении использования указанных компонентов варьируются, то для начисления амортизации по оставшейся части объекта могут потребоваться методы аппроксимации, обеспечивающие правдивое отражение особенностей потребления и/или срока полезного использования составляющих ее компонентов.

47 Организация вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, первоначальная стоимость которых не является значительной по отношению к первоначальной стоимости всего этого объекта.

48 Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива.

49 Сумма амортизационных отчислений за какой-либо период обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются в процессе производства других активов. В таком случае сумма амортизационных отчислений является частью первоначальной стоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, суммы амортизации производственного здания и оборудования включаются в состав затрат на переработку материалов при производстве запасов (см. МСФО (IAS) 2). Аналогично суммы амортизации основных средств, используемых в процессе разработки, могут включаться в первоначальную стоимость нематериального актива, признаваемого в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Амортизируемая величина и период амортизации

50 Амортизируемая величина актива подлежит систематическому распределению на протяжении срока полезного использования этого актива.

51 Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, если ожидания отличаются от предыдущих оценочных значений, соответствующее изменение (изменения) должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

52 Начисление амортизации производится даже в том случае, если справедливая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, при условии, что ликвидационная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.

53 Амортизируемая величина актива определяется за вычетом его ликвидационной стоимости. На практике ликвидационная стоимость актива часто составляет незначительную величину и, следовательно, является несущественной при расчете амортизируемой величины.

54 Ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то сумма амортизации по этому активу равна нулю, если только и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость впоследствии не станет ниже балансовой стоимости данного актива.

55 Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т. е. когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в режиме, соответствующем намерениям руководства. Амортизация актива прекращается на дату классификации этого актива как предназначенного для продажи (или включения его в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или на дату прекращения признания данного актива в зависимости от того, какая из них наступает раньше. Следовательно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или изъятия его из эксплуатации, за исключением случаев, когда актив полностью самортизирован. Тем не менее при применении методов амортизации на основе объема выработки сумма амортизационных отчислений может быть нулевой в течение времени, когда производство отсутствует.

56 Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются организацией главным образом через его использование. Тем не менее действие других факторов, таких как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива. Следовательно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все перечисленные ниже факторы:

(a) предполагаемое использование актива; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;

(b) предполагаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения актива и поддержания его в рабочем состоянии во время простоев;

(c) моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

(d) юридические или аналогичные ограничения по использованию актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

57 Срок полезного использования актива определяется исходя из предполагаемой полезности актива для организации. Политика организации по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в соответствующем активе. Таким образом, срок полезного использования актива может оказаться короче, чем его экономический срок службы. Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами.

58 Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы и отражаются в учете отдельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими как карьеры и участки, используемые для захоронения отходов, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, следовательно, не амортизируются. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и, таким образом, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором расположено здание, не влияет на определение амортизируемой величины этого здания.

59 Если первоначальная стоимость земельного участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление на этом участке окружающей среды, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.

Метод амортизации

60 Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемые особенности потребления организацией будущих экономических выгод от актива.

61 Метод амортизации, применяемый в отношении актива, должен анализироваться на предмет возможного пересмотра как минимум по состоянию на дату окончания каждого отчетного года и, в случае значительного изменения предполагавшихся особенностей потребления будущих экономических выгод, получаемых от актива, метод должен быть изменен с целью отражения изменившихся ожиданий. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

62 Для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции. Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования актива уменьшается. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемого уровня производительности. Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняются ожидания в отношении особенностей потребления этих будущих экономических выгод.

Обесценение

63 Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, организация применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Этот стандарт разъясняет, каким образом организация анализирует балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую сумму актива и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения.

64 [Удален]

Компенсация обесценения

65 Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в состав прибыли или убытка, когда возникает право на получение такой компенсации.

66 Обесценение или утрата объектов основных средств, соответствующие требования о компенсации или выплаты компенсации третьими лицами, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих активов представляют собой отдельные экономические события и должны учитываться отдельно следующим образом:

(а) признание обесценения объектов основных средств производится в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(b) прекращение признания объектов основных средств, активная эксплуатация которых прекращена или которые подлежат выбытию, определяется в соответствии с настоящим стандартом;

(c) компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств, включается в расчет прибыли или убытка, когда возникает право на ее получение; и

(d) первоначальная стоимость объектов основных средств, восстановленных, приобретенных или построенных с целью замещения, определяются в соответствии с настоящим стандартом.

Прекращение признания

67 Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

(a) при выбытии этого объекта; или

(b) когда никаких будущих экономических выгод от использования или выбытия этого объекта уже не ожидается.

68 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, включаются в состав прибыли или убытка в момент прекращения признания данного объекта (если только МСФО (IAS) 17 не содержит иных требований в отношении продажи с обратной арендой). Такая прибыль не должна классифицироваться как выручка.

68А Однако, если организация в ходе своей обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, которые она предоставляла в аренду другим сторонам, организация должна перевести такие активы в состав запасов по их балансовой стоимости, когда они прекращают передаваться в аренду и становятся активами, предназначенными для продажи. Поступления от продажи таких активов должны признаваться как выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка». МСФО (IFRS) 5 не применяется в тех случаях, когда активы, которые удерживаются для продажи в рамках обычной коммерческой деятельности организации, переводятся в состав запасов.

69 Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия объекта организация использует критерии, предусмотренные МСФО (IAS) 18 для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие происходит в результате операций продажи с обратной арендой.

70 Если, согласно изложенному в пункте 7 принципу признания, организация признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на замену части этого объекта, то она прекращает признание балансовой стоимости замененной части вне зависимости от того, амортизировалась эта часть отдельно или нет. Если для организации практически невозможно определить балансовую стоимость замененной таким образом части, то организация может использовать величину затрат на замену как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена или построена.

71 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта.

72 Возмещение, подлежащее получению при выбытии объекта основных средств, первоначально признается по справедливой стоимости. В случае отсрочки платежа за данный объект полученное возмещение первоначально признается по эквиваленту цены при условии немедленной оплаты денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью указанного возмещения и эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами признается как процентная выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

Раскрытие информации

73 В финансовой отчетности необходимо раскрыть следующую информацию по каждому классу основных средств:

- (a) базы оценки, используемые для определения валовой балансовой стоимости;**
- (b) применяемые методы амортизации;**
- (c) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;**
- (d) валовую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода; и**
- (e) сверку балансовой стоимости на дату начала и дату окончания соответствующего периода, отражающую:**
 - (i) поступления;**
 - (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;**
 - (iii) приобретения в рамках сделок по объединению бизнесов;**
 - (iv) увеличение или уменьшение стоимости, возникающее в результате переоценки в соответствии с пунктами 31, 39 и 40 и в результате убытков от обесценения, отраженных или восстановленных в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36;**
 - (v) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;**
 - (vi) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 36;**
 - (vii) суммы амортизации;**
 - (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления**

отчетности, в том числе при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся организации; и

(ix) прочие изменения.

74 В финансовой отчетности также необходимо раскрыть:

(a) наличие и размер ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, переданные в залог в качестве обеспечения обязательств;

(b) сумму затрат, признанных в составе балансовой стоимости объекта основных средств в ходе его строительства;

(c) сумму договорных обязательств по будущим операциям по приобретению основных средств; и

(d) если эта информация не раскрыта отдельно в отчете о совокупном доходе, сумму компенсации, предоставляемой третьими лицами в случае обесценения, утраты или передачи объектов основных средств, которая включена в состав прибыли или убытка.

75 Выбор метода амортизации и расчетная оценка срока полезного использования активов являются предметом суждения. Поэтому раскрытие принятых методов и расчетных сроков полезного использования или норм амортизации обеспечивает пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную руководством политику и проводить сравнения с другими организациями. По аналогичным причинам необходимо раскрыть:

(a) сумму амортизации, начисленной в течение периода, вне зависимости от того, признана ли она в составе прибыли или убытка или в составе первоначальной стоимости других активы; и

(b) сумму накопленной амортизации по состоянию на дату окончания периода.

76 В соответствии с МСФО (IAS) 8 организация раскрывает характер и последствия изменения в бухгалтерской оценке, которое оказывает влияние на показатели текущего периода либо, согласно ожиданиям, окажет влияние на показатели последующих периодов. Применительно к основным средствам необходимость раскрытия такой информации может возникать при изменении расчетных оценок в отношении:

(a) величин ликвидационной стоимости;

(b) расчетной величины затрат на демонтаж, перемещение или восстановление объектов основных средств;

(c) сроков полезного использования; и

(d) методов амортизации.

77 Если объекты основных средств отражаются по переоцененной стоимости, то необходимо раскрыть следующую информацию в дополнение к раскрытиям, требуемым МСФО (IFRS) 13:

(a) дату, по состоянию на которую проводилась переоценка;

(b) привлекался ли к оценке независимый оценщик;

(c)-(d) [удалены]

(e) применительно к каждому классу переоцененных основных средств: балансовую стоимость, в которой признавались бы эти активы, если бы они учитывались с использованием модели учета по первоначальной стоимости; и

(f) прирост стоимости от переоценки с указанием изменения его величины за период и с указанием ограничений по его распределению.

78 В соответствии с МСФО (IAS) 36 организация раскрывает информацию об обесценившихся основных средствах в дополнение к информации, требуемой пунктами 73(e)(iv)-(vi).

79 Пользователи финансовой отчетности также могут счесть полезной информацию о:

(a) балансовой стоимости временно простаивающих основных средств;

(b) валовой балансовой стоимости находящихся в эксплуатации полностью амортизированных основных средств;

(c) балансовой стоимости основных средств, изъятых из эксплуатации и не классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5; и

(d) справедливой стоимости основных средств, если таковая существенно отличается от балансовой стоимости, в том случае, когда используется модель учета по первоначальной стоимости.

Следовательно, организациям рекомендуется раскрывать указанные суммы.

Переходные положения

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

80А Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.» изменен пункт 35. Организация должна применять данную поправку в отношении всех переоценок, признанных в годовых периодах, начинающихся на дату первоначального применения этой поправки или после нее, а также в непосредственно предшествующем годовом периоде. Организация также вправе, но не обязана представить скорректированную сравнительную информацию для более ранних представленных в отчетности периодов. Если организация представляет нескорректированную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что она была представлена на другой основе, и объяснить эту основу.

80В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

80С *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Дата вступления в силу

81 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение рекомендуется. Если организация применяет настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

81А Организация должна применять поправки, изложенные в пункте 3, для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то она должна применить указанные поправки в отношении такого более раннего периода.

81В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункты 39, 40 и 73(е)(iv). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

81С МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотренным в 2008 году) внесена поправка в пункт 44. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанная поправка должны применяться в отношении такого более раннего периода.

81D Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункты 6 и 69 и добавлен пункт 68А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки в МСФО (IAS) 7 «Отчет о денежных потоках».

81Е Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункт 5. Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Досрочное применение допускается в том случае, если организация одновременно применит поправки к пунктам 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53В, 54, 57 и 85В МСФО (IAS) 40. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

81F МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости, приведенное в пункте 6, а также внесены поправки в пункты 26, 35 и 77 и удалены пункты 32 и 33. Организация должна применять данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

81G Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.», выпущенным в мае 2012 года, внесены поправки в пункт 8. Организация должна применять настоящие поправки ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» для годовых

периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящие поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

81Н Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 35 и добавлен пункт 80А. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

81I-81K [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Прекращение действия других документов

82 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пересмотренный в 1998 году).

83 Настоящий стандарт заменяет собой следующие разъяснения:

(а) Разъяснение ПКР (SIC) 6 «Затраты на модификацию имеющегося программного обеспечения»;

(b) Разъяснение ПКР (SIC) 14 «Основные средства - компенсация обесценения или утраты объектов»; и

(с) Разъяснение ПКР (SIC) 23 «Основные средства - затраты на существенный технический осмотр или капитальный ремонт».

*Приложение 9
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение надлежащей учетной политики и состава информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться для учета всех договоров аренды, за исключением:

(а) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов; и

(b) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Однако настоящий стандарт не применяется в качестве базы оценки:

(а) недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционная недвижимость (см. МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»);

(b) инвестиционной недвижимости, предоставленной арендодателями по договорам операционной аренды (см. МСФО (IAS) 40);

(c) биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды (см. МСФО (IAS) 41 «*Сельское хозяйство*»); или

(d) биологических активов, предоставленных арендодателями по договорам операционной аренды (см. МСФО (IAS) 41).

3 Настоящий стандарт применяется в отношении договоров, предусматривающих передачу права на использование активов, даже несмотря на то, что эксплуатация таких активов может потребовать от арендодателя оказания значительных услуг, связанных с техническим обслуживанием данных активов. Настоящий стандарт не применяется в отношении соглашений об оказании услуг, не предусматривающих переход права на использование активов от одной стороны договора к другой.

Определения

4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Аренда - договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей.

Финансовая аренда - аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда - аренда, отличная от финансовой аренды.

Аренда без права досрочного прекращения - аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:

(a) при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной жизни;

(b) с согласия арендодателя;

(c) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же арендодателем; или

(d) при уплате арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет с достаточной уверенностью полагать, что аренда будет продолжена.

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

(a) аренда классифицируется как операционная или финансовая; и

(b) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

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

Срок аренды - не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор об аренде актива, а также дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью полагать, что арендатор реализует такое право.

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

(a) применительно к арендатору - суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором; или

(b) применительно к арендодателю - ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю:

(i) арендатором;

(ii) стороной, связанной с арендатором; или

(iii) третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязанности по гарантии.

Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать реализации этого права, минимальные арендные платежи включают минимальные платежи, которые должны быть выплачены на

протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации этого права на покупку, и платеж, который требуется совершить для реализации этого права.

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Срок экономического использования - это:

(а) период времени, в течение которого предполагается использование актива в экономических целях одним или более пользователями; либо

(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования актива одним или более пользователями.

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

Гарантированная ликвидационная стоимость:

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

(б) применительно к арендодателю - часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить свои обязанности по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость - часть ликвидационной стоимости актива, являющегося предметом аренды, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только стороной, связанной с арендодателем.

Первоначальные прямые затраты - дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к согласованию и заключению договора аренды, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

Валовые инвестиции в аренду - это совокупность:

(а) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды, и

(б) негарантированной ликвидационной стоимости, начисляемой арендодателю.

Чистые инвестиции в аренду - валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды.

Незаработанный финансовый доход - разница между:

(а) валовыми инвестициями в аренду, и

(б) чистыми инвестициями в аренду.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды - ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений агрегированная приведенная стоимость (а) минимальных арендных платежей и (b) негарантированной ликвидационной стоимости становится равна сумме (i) справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и (ii) первоначальных прямых затрат арендодателя.

Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором - ставка процента, который арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если такую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.

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

5 Договор аренды или обязательство заключить договор аренды может включать положение, предусматривающее корректировку арендных платежей с учетом изменений в затратах на строительство или приобретение имущества, являющегося предметом аренды, или изменений в каких-либо других факторах, влияющих на затраты или стоимость актива, таких как общий уровень цен, либо в затратах арендодателя на финансирование аренды в течение периода с даты начала арендных отношений до начала срока аренды. В таких случаях, с точки зрения настоящего стандарта, считается, что последствия любых подобных изменений имели место на дату начала арендных отношений.

6 Определение аренды включает договоры об аренде актива, предусматривающие, что арендатор имеет возможность приобрести право собственности на актив после выполнения согласованных условий. Эти договоры иногда называются договорами аренды с правом выкупа.

6A Определение справедливой стоимости, используемое в МСФО (IAS) 17, отличается в некоторых аспектах от определения справедливой стоимости, используемого в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Следовательно, при применении МСФО (IAS) 17 организация оценивает справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IAS) 17, а не МСФО (IFRS) 13.

Классификация аренды

7 Классификация аренды, принятая в настоящем стандарте, основывается на распределении рисков и выгод, связанных с владением активом, являющимся предметом аренды, между арендодателем и арендатором. Риски включают возможность возникновения убытков в связи с простоями или технологическим устареванием или колебания доходности в связи с изменением экономических условий. Выгоды могут быть связаны с ожиданием прибыли от операций на протяжении срока экономического использования актива и доходов от повышения стоимости или реализации ликвидационной стоимости.

8 Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

9 Поскольку сделка между арендодателем и арендатором основана на заключенном ими договоре аренды, целесообразно использовать согласованные определения. Использование этих определений в отношении различающихся обстоятельств у арендодателя и арендатора может привести к тому, что они будут по-разному классифицировать один и тот же договор аренды. Например, это может произойти, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии ликвидационной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.

10 Классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора¹². Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой:

(a) договор аренды предусматривает передачу права собственности на актив арендатору в конце срока аренды;

(b) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать реализации этого права;

(c) срок аренды распространяется на значительную часть срока экономического использования актива, даже если права собственности не передаются;

(d) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды; и

(e) сданные в аренду активы имеют такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительной модификации.

¹² См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 27 «*Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды*».

11 Ниже представлены признаки, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой:

(a) если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;

(b) прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и

(c) арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.

12 Примеры и признаки, указанные в пунктах 10 и 11, не всегда позволяют сделать однозначный вывод. Если прочие факторы явно свидетельствуют об отсутствии передачи

практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, аренда классифицируется как операционная аренда. Например, это может произойти, если актив передается в собственность в конце срока аренды в обмен на нефиксированный платеж, равный справедливой стоимости актива на тот момент времени, или если предусмотрена условная арендная плата, в результате чего арендатору не передаются практически все такие риски и выгоды.

13 Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений. Если в какой-либо момент времени арендатор и арендодатель договариваются об изменениях условий договора аренды иначе, нежели путем заключения нового договора аренды, таким образом, что новые условия привели бы к иной классификации аренды в соответствии с критериями, изложенными в пунктах 7-12, если бы измененные условия действовали на дату начала арендных отношений, то пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении всего срока его действия. Тем не менее изменения в оценочных значениях (например, изменения в оценочном значении срока экономического использования или ликвидационной стоимости имущества, являющегося предметом аренды) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета.

14-15 [Удалены]

15А Если аренда включает земельные участки и здания как элементы арендуемого актива, организация по отдельности определяет классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды в соответствии с пунктами 7-13. При определении того, является ли элемент аренды «земельный участок» объектом финансовой или операционной аренды, важно учитывать, что земельные участки обычно имеют неограниченный срок экономического использования.

16 Если это необходимо в целях классификации и отражения в учете аренды земельных участков и зданий, минимальные арендные платежи (включая любые единовременные авансовые выплаты) распределяются между земельными участками и зданиями пропорционально справедливой стоимости арендных прав, заключенных в элементах аренды «земельные участки» и «здания», на дату начала арендных отношений. Если отсутствует возможность надежно распределить арендные платежи между этими двумя элементами, то весь договор аренды классифицируется как финансовая аренда, если только не очевидно, что оба элемента представляют собой операционную аренду, - в этом случае весь договор аренды классифицируется как операционная аренда.

17 Применительно к аренде земельных участков и зданий, при которой сумма, первоначально признаваемая для элемента аренды «земельные участки» в соответствии с пунктом 20, является несущественной, земельные участки и здания могут рассматриваться в качестве одного объекта в целях классификации аренды и классифицироваться либо как финансовая аренда, либо как операционная аренда в соответствии с пунктами 7-13. В этом случае срок экономического использования зданий рассматривается в качестве срока экономического использования всего актива, являющегося предметом аренды.

18 Оценка элементов аренды «земельные участки» и «здания» по отдельности не требуется, если арендное право арендатора в отношении как земельного участка, так и здания классифицируется как инвестиционная недвижимость в соответствии с МСФО (IAS) 40 и используется модель учета по справедливой стоимости. Подробные расчеты для такой оценки требуются только тогда, когда при их отсутствии четкая классификация одного или обоих элементов не представляется возможной.

19 В соответствии с МСФО (IAS) 40 арендатор может классифицировать недвижимость, удерживаемую на правах операционной аренды, как инвестиционную недвижимость. Если арендатор воспользовался этой возможностью, то его права на недвижимость отражаются в учете, как если бы это была финансовая аренда, кроме того, признанный актив учитывается исходя из модели учета по справедливой стоимости. Арендатор должен и дальше учитывать эту аренду как финансовую, даже если впоследствии произойдет какое-либо событие, меняющее характер прав на недвижимость, переданных арендатору, таким образом, что они уже не смогут классифицироваться как инвестиционная недвижимость. Это происходит, например, если арендатор:

(а) занимает объект недвижимости, который затем переходит в категорию недвижимости, занимаемой собственником, по условной первоначальной стоимости, равной справедливой стоимости этого объекта недвижимости на дату изменения способа использования; или

(б) заключает договор субаренды, предусматривающий передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением недвижимостью, третьему лицу, не являющемуся связанной стороной. Такой договор субаренды учитывается арендатором как договор финансовой аренды, заключенный с третьим лицом, несмотря на то, что такое третье лицо может отражать его в учете в качестве операционной аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов

Финансовая аренда

Первоначальное признание

20 На дату начала срока аренды арендаторы должны признать финансовую аренду в своем отчете о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости арендованного имущества, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой процентную ставку, заложенную в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.

21 Операции и другие события учитываются и представляются в отчетности в соответствии со своим содержанием и финансовым смыслом, а не просто исходя из их юридической формы. Несмотря на то, что юридическая форма договора аренды может не предполагать передачу арендатору права собственности на актив, являющийся предметом аренды, в случае финансовой аренды содержание операции и ее финансовый смысл таковы, что арендатор получает экономические выгоды от использования актива, являющегося предметом аренды, на протяжении большей части срока его экономического

использования в обмен на обязанность уплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива на дату начала арендных отношений и соответствующих затрат на финансирование.

22 Если такие операции аренды не отражены в отчете о финансовом положении арендатора, то экономические ресурсы и величина обязательств организации оказываются заниженными, что приводит к искажению финансовых показателей. Таким образом, финансовую аренду следует отражать в отчете о финансовом положении арендатора и как актив, и как обязанность по уплате будущих арендных платежей. На дату начала срока аренды актив и обязательство по уплате будущих арендных платежей признаются в отчете о финансовом положении в одинаковой стоимости, за исключением того, что к стоимости актива прибавляются первоначальные прямые затраты арендатора.

23 Обязательства, относящиеся к сданным в аренду активам, не следует представлять в финансовой отчетности как уменьшение стоимости таких активов. Если при представлении обязательств непосредственно в отчете о финансовом положении проводится разграничение между краткосрочными и долгосрочными обязательствами, такое же разграничение необходимо проводить и в отношении обязательств по аренде.

24 Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со спецификой арендной деятельности, такой как согласование условий и обеспечение исполнения договоров аренды. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором в связи с финансовой арендой, прибавляются к стоимости арендуемого актива.

Последующая оценка

25 Минимальные арендные платежи подлежат распределению между затратами на финансирование и уменьшением непогашенного обязательства. Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась неизменная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата начисляется в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

26 На практике при распределении затрат на финансирование по отчетным периодам в течение срока аренды арендатор может использовать тот или иной способ аппроксимации для упрощения расчетов.

27 Финансовая аренда приводит к возникновению расходов по амортизации в отношении амортизируемых активов, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика по амортизации для арендуемых активов, подлежащих амортизации, должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности, и признаваемая величина амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» и МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*». Если отсутствует достаточная уверенность в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, актив должен быть полностью самортизирован в течение более короткого из двух сроков - срока аренды или срока полезного использования актива.

28 Амортизируемая стоимость актива, являющегося предметом аренды, распределяется по всем отчетным периодам в течение срока его предполагаемого

использования на систематической основе, соответствующей учетной политике по амортизации, которую арендатор принял в отношении собственных амортизируемых активов. Если существует достаточная уверенность в том, что арендатор получит право собственности к концу срока аренды, период предполагаемого использования соответствует сроку полезного использования актива. В противном случае актив амортизируется в течение более короткого из двух сроков - срока аренды или срока полезного использования.

29 Сумма относящихся к активу расходов по амортизации и финансовых расходов за период редко соответствует величине арендных платежей, подлежащих выплате в этом же периоде, и, следовательно, простое признание подлежащих выплате арендных платежей в качестве расходов не является правильным. Таким образом, маловероятно, что стоимости актива и относящегося к нему обязательства будут равны после начала срока аренды.

30 Для проверки на обесценение актива, являющегося предметом аренды, организация применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Раскрытие информации

31 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:

(а) применительно к каждому виду активов - чистую балансовую стоимость по состоянию на дату окончания отчетного периода;

(b) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей по состоянию на дату окончания отчетного периода и их приведенной стоимостью. Кроме того, организация должна раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей по состоянию на дату окончания отчетного периода и их приведенной стоимости для каждого из следующих периодов:

(i) до одного года;

(ii) от одного года до пяти лет;

(iii) свыше пяти лет;

(c) условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;

(d) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения по состоянию на дату окончания отчетного периода;

(e) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:

(i) принципы определения условной арендной платы;

(ii) наличие и условия прав на продление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены; и

(iii) ограничения, устанавливаемые договорами аренды, например ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.

32 Кроме того, арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 применительно к активам, являющимся предметом финансовой аренды.

Операционная аренда

33 Арендные платежи по договору операционной аренды должны признаваться в качестве расходов линейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем¹³.

¹³ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда - стимулы».

34 При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на приобретение таких услуг, как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов с распределением на линейной основе, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не на этой основе.

Раскрытие информации

35 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендаторы должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:

(а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:

- (i) до одного года;**
- (ii) от одного года до пяти лет;**
- (iii) свыше пяти лет;**

(б) общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения по состоянию на дату окончания отчетного периода;

(с) арендные платежи и платежи по субаренде, признанные в качестве расходов в отчетном периоде, с отдельным представлением сумм, относящихся к минимальным арендным платежам, условной арендной плате и платежам по субаренде;

(д) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:

(i) принципы определения условной арендной платы;

(ii) наличие и условия прав на продление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цены; и

(iii) ограничения, устанавливаемые договорами аренды, например ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей

Финансовая аренда

Первоначальное признание

36 Арендодатели должны признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.

37 При финансовой аренде арендодатель осуществляет передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, и, таким образом, арендная плата, причитающаяся к получению, рассматривается арендодателем в качестве возврата основной стоимости актива и финансового дохода, представляющего собой возмещение и вознаграждение арендодателя за его инвестиции и услуги.

38 Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как комиссионные, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, представляющие собой дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к согласованию и заключению договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие как расходы, понесенные отделами продаж или маркетинга. При финансовой аренде, где арендодатели не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в дебиторскую задолженность по финансовой аренде; необходимость их отдельного включения отсутствует. Затраты на согласование и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, исключаются из состава первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из состава чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов при признании прибыли от продаж, что в случае финансовой аренды обычно происходит в начале срока аренды.

Последующая оценка

39 Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем неизменную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.

40 Арендодатель стремится распределить финансовый доход на весь срок аренды, используя систематический и рациональный подход. Это распределение дохода основывается на графике, отражающем неизменную периодическую норму доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду, приводя к уменьшению как основной суммы долга, так и незаработанного финансового дохода.

41 Расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярной проверке. При уменьшении оценочной негарантированной ликвидационной стоимости распределение дохода на протяжении срока аренды пересматривается с немедленным признанием уменьшения ранее начисленных сумм.

41А Актив, являющийся предметом финансовой аренды и классифицируемый как предназначенный для продажи (или включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) согласно МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», должен отражаться в учете в соответствии с указанным МСФО.

42 Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, должны признавать прибыль или убыток от продаж за отчетный период в соответствии с учетной политикой, принятой организацией в отношении прямых продаж. Если использовались искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки. Затраты на согласование и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, должны признаваться в качестве расходов при признании прибыли от продаж.

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

(а) прибыль или убыток, эквивалентный прибыли или убытку от прямой продажи актива, ставшего предметом аренды, по обычным ценам продажи с учетом применимых оптовых или торговых скидок; и

(b) финансовый доход на протяжении срока аренды.

44 Выручка от продаж, признанная на начало срока аренды арендодателем, являющимся производителем или дилером, представляет собой наименьшее из двух значений - справедливой стоимости актива или приведенной стоимости минимальных арендных платежей, начисляемых арендодателю, рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки. Себестоимость продаж, признанная на начало срока аренды, представляет собой первоначальную стоимость или балансовую стоимость (если она отличается от первоначальной стоимости) имущества, являющегося предметом аренды, за вычетом приведенного значения негарантированной ликвидационной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с учетной политикой организации в отношении прямых продаж.

45 Арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, иногда объявляют искусственно заниженные процентные ставки для привлечения клиентов. Использование подобной ставки приводит к тому, что в момент продажи признается чрезмерно большая часть общего дохода от операции. Если объявлены искусственно заниженные процентные ставки, прибыль от продаж должна ограничиваться величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки.

46 Затраты на согласование и заключение договора финансовой аренды, понесенные арендодателем, являющимся производителем или дилером, признаются в качестве расходов на начало срока аренды, поскольку они в основном относятся к получению прибыли от продаж производителем или дилером.

Раскрытие информации

47 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендодатели должны раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:

(а) сверку между валовыми инвестициями в аренду по состоянию на дату окончания отчетного периода и приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению по состоянию на дату окончания отчетного периода. Кроме того, организация должна раскрывать информацию о валовых инвестициях в аренду и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, причитающихся к получению, по состоянию на дату окончания отчетного периода для каждого из следующих периодов:

- (i) до одного года;**
- (ii) от одного года до пяти лет;**
- (iii) свыше пяти лет;**

(b) незаработанный финансовый доход;

(c) негарантированную ликвидационную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя;

(d) накопленные оценочные резервы по причитающимся к получению минимальным арендным платежам, которые невозможно взыскать;

(e) условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде;

(f) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

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

Операционная аренда

49 Арендодатели должны представлять в своем отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом операционной аренды, в соответствии с видом таких активов.

50 Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов линейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива¹⁴.

¹⁴ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 15 «Операционная аренда - стимулы».

51 Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды, признаются в качестве расходов. Доходы от аренды (за исключением поступлений от оказания таких услуг, как страхование и техническое обслуживание) признаются линейным методом на протяжении срока аренды, даже если поступления возникают не на этой основе, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.

52 Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при согласовании и заключении договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.

53 Учетная политика по амортизации, применяемая в отношении амортизируемых активов, являющихся предметом аренды, должна соответствовать обычной политике амортизации, принятой арендодателем в отношении аналогичных активов, а сумма амортизации должна рассчитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38.

54 Для проверки на обесценение актива, являющегося предметом аренды, организация применяет МСФО (IAS) 36.

55 Арендодатель, являющийся производителем или дилером, не признает прибыль от продажи при заключении договора операционной аренды, поскольку операционная аренда не является эквивалентом продажи.

Раскрытие информации

56 Помимо выполнения требований МСФО (IFRS) 7, арендодатели должны раскрывать следующую информацию в отношении операционной аренды:

(а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:

- (i) до одного года;
- (ii) от одного года до пяти лет;
- (iii) свыше пяти лет;

(b) общую сумму условной арендной платы, признанной в качестве дохода в отчетном периоде;

(c) общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.

57 Кроме того, арендодатели должны раскрывать информацию в соответствии с МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 применительно к активам, являющимся предметом операционной аренды.

Операции продажи с обратной арендой

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

59 Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению финансовой аренды, продавец-арендатор не должен немедленно признавать в качестве доходов превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью. Вместо этого такое превышение переносится на следующие периоды и амортизируется на протяжении срока аренды.

60 Если обратная аренда представляет собой финансовую аренду, то операция является способом предоставления финансирования арендодателем арендатору, при котором актив используется в качестве обеспечения. По этой причине неправильно рассматривать превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью в качестве доходов. Такое превышение переносится на следующие периоды и списывается на протяжении срока аренды.

61 Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды, при этом очевидно, что операция совершается по справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию. Если цена продажи ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию, за исключением случаев, когда убыток компенсируется снижением будущих арендных платежей по сравнению с рыночными, и тогда он переносится на следующие периоды и списывается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если цена продажи выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью переносится на следующие периоды и амортизируется в течение предполагаемого срока использования актива.

62 Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, а арендные платежи и цена продажи отражают справедливую стоимость, то фактически имеет место обычная операция продажи, при которой прибыль или убыток подлежит немедленному признанию.

63 При операционной аренде, если справедливая стоимость на момент совершения операции продажи с обратной арендой ниже балансовой стоимости соответствующего актива, должен быть немедленно признан убыток, равный сумме разницы между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.

64 При финансовой аренде такие корректировки не требуются, если только не имело место обесценение: в этом случае балансовая стоимость уменьшается до размера возмещаемой суммы в соответствии с МСФО (IAS) 36.

65 Требования по раскрытию информации для арендаторов и арендодателей в равной мере применяются в отношении операций продажи с обратной арендой. Требуемое описание существенных договоров аренды приводит к раскрытию специфических или необычных положений договора продажи с обратной арендой.

66 Операции продажи с обратной арендой могут обусловить применение критериев для отдельного раскрытия информации, предусмотренных МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Переходные положения

67 С учетом изложенного в пункте 68, ретроспективное применение настоящего стандарта приветствуется, но не требуется. Если стандарт не применяется ретроспективно, считается, что остатки по ранее существовавшей финансовой аренде были определены арендодателем надлежащим образом и в дальнейшем должны учитываться в соответствии с положениями настоящего стандарта.

68 Организация, которая ранее применяла МСФО (IAS) 17 (пересмотренный в 1997 году), обязана применить поправки, вносимые настоящим стандартом, ретроспективно в отношении всех договоров аренды или, если МСФО (IAS) 17 (пересмотренный в 1997 году) не применялся ретроспективно, в отношении всех договоров аренды, заключенных с момента первоначального применения упомянутого стандарта.

68А Организация должна провести повторную оценку классификации земельных участков, представляющих собой элементы аренды с неистекшим сроком аренды на дату принятия организацией поправок, указанных в пункте 69А, на основе информации, доступной на дату начала этих арендных отношений. Она должна признать аренду, заново классифицируемую в качестве финансовой аренды, ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Однако, если у организации нет необходимой информации для применения поправок ретроспективно, она должна:

(а) применить поправки к такой аренде на основе фактов и обстоятельств, имеющих на дату принятия этих поправок; и

(б) признать актив и обязательство, относящиеся к элементу аренды «земельные участки», заново классифицируемому в качестве финансовой аренды, по их справедливой стоимости на эту дату; любая разница между их справедливой стоимостью признается в составе нераспределенной прибыли.

Дата вступления в силу

69 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

69А Пункты 14 и 15 были удалены, пункты 15А и 68А были добавлены как часть документа «Улучшения МСФО», выпущенного в апреле 2009 года. Организация должна применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 17 (пересмотренного в 1997 году)

70 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 17 «Аренда» (пересмотренный в 1997 году).

*Приложение 10
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»

Цель

В «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»¹⁵ доходы определяются как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала. Доходы включают в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка - это доходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации и могут обозначаться различными терминами, такими как: выручка от продаж, вознаграждение, проценты, дивиденды и роялти. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

¹⁵ «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, когда поступление будущих экономических выгод в организацию является вероятным и эти выгоды можно надежно оценить. Настоящий стандарт определяет условия, при которых будут удовлетворяться эти критерии и, следовательно, будет признана выручка. Настоящий стандарт также предусматривает практические рекомендации по применению указанных критериев.

Сфера применения

1 Настоящий стандарт применяется при учете выручки, возникающей в результате следующих операций и событий:

(a) продажи товаров;

(b) оказания услуг; и

(c) использования другими сторонами активов организации, в результате которого возникают проценты, роялти и дивиденды.

2 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 18 *«Признание выручки»*, утвержденный в 1982 году.

3 Под товарами подразумевается продукция, произведенная организацией для продажи, и товары, купленные для дальнейшей перепродажи, такие как товары, приобретенные розничным продавцом, или земля и другая недвижимость, удерживаемая с целью перепродажи.

4 Оказание услуг обычно подразумевает выполнение организацией согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени. Услуги могут оказываться в течение одного или более чем одного периода. Некоторые договоры на оказание услуг непосредственно связаны с договорами на строительство, например договоры на услуги по управлению строительными проектами и услуги архитекторов. Выручка, возникающая от этих договоров, не рассматривается в настоящем стандарте; она отражается в соответствии с требованиями, предусмотренными МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»* для договоров на строительство.

5 Использование активов организации другими сторонами ведет к возникновению выручки в форме:

(a) процентов - платы, которая взимается за пользование денежными средствами или их эквивалентами или суммами, причитающимися организации;

(b) роялти - платы за использование долгосрочных активов организации, например патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; и

(c) дивидендов - распределения прибыли между держателями долевых инструментов пропорционально их доле в капитале определенного класса.

6 Настоящий стандарт не рассматривает порядок учета выручки, возникающей от:

(a) договоров аренды (см. МСФО (IAS) 17 *«Аренда»*);

(b) дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия (см. МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»);

(c) договоров страхования, на которые распространяется действие МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;

(d) изменений справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);

(e) изменений стоимости других оборотных активов;

(f) первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);

(g) первоначального признания сельскохозяйственной продукции (см. МСФО (IAS) 41); и

(h) добычи минеральных руд.

Определения

7 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Выручка - валовое поступление экономических выгод в течение определенного периода, возникающее в ходе обычной деятельности организации, если оно приводит к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

8 Выручка включает только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению организацией в ее пользу. Суммы, полученные от имени третьих лиц, такие как: налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми организацией экономическими выгодами и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из выручки. Подобным образом при агентских отношениях валовые поступления экономических выгод включают суммы, получаемые в пользу принципала, которые не ведут к увеличению собственного капитала организации. Суммы, полученные в пользу принципала, не являются выручкой, а выручкой является сумма комиссионного вознаграждения.

Оценка выручки

9 Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения¹⁶.

¹⁶ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 31 «Выручка - бартерные сделки, включающие рекламные услуги».

10 Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между организацией и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых скидок или уступок за выкупленный объем, предоставляемых организацией.

11 В большинстве случаев возмещение имеет форму денежных средств или их эквивалентов, а величина выручки представляет собой сумму денежных средств или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению. Однако в случае отсрочки поступления денежных средств или их эквивалентов справедливая стоимость возмещения может быть меньше номинальной суммы денежных средств, полученных или подлежащих получению. Например, организация может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от него выпущенный им вексель с процентной ставкой ниже рыночной в качестве возмещения за проданные ему товары. Когда соглашение фактически представляет собой операцию финансирования, справедливая стоимость возмещения определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Вмененная ставка процента - это наиболее точно определяемая величина из следующих двух:

(a) превалирующей ставки для аналогичного инструмента эмитента с аналогичным кредитным рейтингом; или

(b) процентной ставки, дисконтирование по которой приводит номинальную сумму финансового инструмента к текущей цене товаров или услуг при продаже с немедленной оплатой денежными средствами.

Разница между справедливой стоимостью и номинальной суммой возмещения признается как выручка в форме процентов в соответствии с пунктами 29-30 и в соответствии с МСФО (IAS) 39.

12 Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Данная ситуация часто имеет место в отношении таких товаров, как нефть или молоко, когда поставщики обмениваются запасами, находящимися в различных местах, для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или оказании услуги в обмен на неаналогичные им товары или услуги обмен рассматривается как операция, создающая выручку. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных денежных средств или их эквивалентов.

Идентификация операции

13 Критерии признания, предусмотренные настоящим стандартом, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако в определенных обстоятельствах их необходимо применять к отдельно идентифицируемым элементам одной операции для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если цена продажи товара включает идентифицируемую сумму за последующее обслуживание, признание этой суммы откладывается, и она признается в качестве выручки на протяжении того периода, в течение которого оказывается соответствующая услуга. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть понят без рассмотрения всей серии операций в целом. Например, организация может продать товары и в то же время заключить отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым нивелируя реальный эффект этой операции. В таком случае обе эти операции рассматриваются вместе.

Продажа товаров

14 Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все следующие условия:

(а) организация передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;

(б) организация больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и фактически не контролирует проданные товары;

(с) сумма выручки может быть надежно оценена;

(д) поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным; и

(е) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

15 Определение момента, в который организация передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, требует изучения обстоятельств операции. В большинстве случаев передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, совпадает с переходом правового титула или передачей владения к покупателю. Такая ситуация имеет место при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, происходит в момент времени, отличный от момента перехода правового титула или права владения.

16 Если организация сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. Организация может сохранять значительные риски, связанные с правом собственности, в ряде случаев. Ниже приведены примеры ситуаций, когда у организации могут оставаться существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности:

(a) организация продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными гарантийными условиями;

(b) получение выручки от конкретной продажи зависит от того, возникнет ли выручка от продажи этих товаров у их покупателя;

(c) поставленные товары подлежат установке, которая еще не была выполнена организацией, притом, что установка составляет значительную часть договора; и

(d) покупатель имеет право отказаться от покупки по причине, определенной в договоре купли-продажи, и у организации нет уверенности относительно вероятности такого возврата.

17 Если организация сохраняет лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой правовой титул на товары только для того, чтобы обеспечить фактическое получение причитающейся ему суммы. В таком случае, если организация передала значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Другим примером, когда организация сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть розничная продажа, при которой предлагается возврат денег покупателю в случае, если он не удовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии что продавец может надежно оценить будущие возвраты и признает обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других уместных факторов.

18 Выручка признается только тогда, когда является вероятным поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией. В некоторых случаях их поступление может не быть вероятным до тех пор, пока возмещение не будет получено или не будет устранена неопределенность. Например, может существовать неопределенность в отношении того, выдаст ли иностранный государственный орган разрешение на перевод средств, полученных от продажи, за границу. Когда разрешение получено, эта неопределенность устраняется и выручка признается. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку, сумма, которую невозможно получить или получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

19 Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или другому событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется соотносением доходов и расходов. Расходы, в том числе затраты по гарантиям и другие затраты, которые предполагается понести после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены, когда все другие условия для признания выручки уже выполнены. Однако выручка не может быть признана, когда эти расходы не могут быть надежно оценены. В таких ситуациях любое уже полученное за продажу товара возмещение признается в качестве обязательства.

Оказание услуг

20 Если результат операции, предполагающей оказание услуг, может быть надежно оценен, то выручка от такой операции должна признаваться исходя из степени выполнения операции по состоянию на конец отчетного периода. Считается,

что результат операции можно надежно оценить, когда выполняются все следующие условия:

(а) сумма выручки может быть надежно оценена;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным;

(с) степень выполнения операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена; и

(d) затраты, уже понесенные по операции, и затраты, необходимые для завершения ее выполнения, могут быть надежно оценены¹⁷.

¹⁷ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 27 «*Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды*» и Разъяснение ПКР (SIC) - 31 «*Выручка - бартерные сделки, включающие рекламные услуги*».

21 Признание выручки исходя из степени выполнения операции часто называется методом процента выполнения. Согласно этому методу выручка признается в том отчетном периоде, в котором оказываются услуги. Признание выручки на этой основе обеспечивает полезную информацию об объемах деятельности по оказанию услуг и результатах этой деятельности за период. МСФО (IAS) 11 также требует признавать выручку на этой основе. Требования указанного стандарта, как правило, применимы к случаям признания выручки и соответствующих расходов по операции, предполагающей оказание услуг.

22 Выручка признается только тогда, когда является вероятным поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку, сумма, которую невозможно получить или получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

23 Как правило, организация способна произвести надежную оценку после того, как она согласовала с другими сторонами операции следующее:

(а) юридически защищенные права каждой из сторон в отношении услуг, которые должны быть оказаны и получены сторонами;

(b) встречное возмещение; и

(с) порядок и условия взаиморасчетов.

Также организация, как правило, должна иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере оказания услуг организация проверяет и при необходимости пересматривает оценки в отношении выручки. Необходимость таких пересмотров не обязательно означает, что результат операции не может быть надежно оценен.

24 Степень выполнения операции может быть определена различными методами. Организация использует такой метод, который обеспечивает надежную оценку оказанных услуг. В зависимости от характера операции такие методы могут включать:

(а) экспертную оценку выполненных работ;

(b) подсчет доли оказанных к настоящему времени услуг в процентах к общему объему услуг, которые должны быть оказаны; или

(c) соотношение затрат, понесенных к настоящему времени, с предполагаемыми совокупными затратами по операции. В состав затрат, понесенных к настоящему времени, включаются только те затраты, которые отражают уже оказанные к этому времени услуги. В состав предполагаемых совокупных затрат по операции включаются только те затраты, которые отражают уже оказанные или подлежащие оказанию услуги.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от покупателей услуг, зачастую не отражают реального объема оказанных услуг.

25 Из практических соображений, когда оказание услуг предполагает выполнение неопределенного количества действий в течение определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода в течение этого периода, кроме случаев, когда существует свидетельство, что какой-либо другой метод лучше отражает степень их выполнения. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем любые другие действия, то признание выручки откладывается до выполнения этого значительного действия.

26 Если результат операции, предполагающей оказание услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных расходов, ожидаемых к возмещению.

27 На начальных стадиях выполнения операции зачастую бывает невозможно надежно оценить ее результат. Тем не менее может быть вероятным получение организацией возмещения затрат, понесенных ею при выполнении операции. Поэтому выручка признается только в сумме понесенных затрат, которые, как ожидается, будут возмещены. Так как результат операции не может быть надежно оценен, никакой прибыли не признается.

28 Если результат операции не может быть надежно оценен и возмещение понесенных затрат не является вероятным, то выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Когда неопределенность, препятствовавшая надежной оценке результата выполнения договора, перестает существовать, выручка признается в соответствии с пунктом 20, а не в соответствии с пунктом 26.

Проценты, роялти и дивиденды

29 Выручка, возникающая от использования другими сторонами активов организации, в результате которого возникают проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на основе, определенной в пункте 30, когда:

(a) поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным; и

(b) сумма выручки может быть надежно оценена.

30 Выручка должна признаваться на следующей основе:

(a) проценты должны признаваться с использованием метода эффективной процентной ставки, который определен в пунктах 9 и AG5-AG8 МСФО (IAS) 39;

(b) роялти должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора; и

(c) дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

31 [Удален]

32 Если невыплаченные проценты были начислены до приобретения инвестиции, приносящей проценты, то получаемые впоследствии проценты распределяются между периодами до и после ее приобретения; и только та часть процентов, которая относится к периоду после приобретения, признается в качестве выручки.

33 Роялти начисляются согласно условиям соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, кроме случаев, когда с учетом содержания договора другая систематическая и рациональная основа оказывается более подходящей для признания выручки.

34 Выручка признается только тогда, когда поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным. Однако в случае, когда неопределенность возникает в отношении фактического получения суммы, уже включенной в выручку, сумма, которую невозможно получить или получение которой перестало быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

Раскрытие информации

35 Организация должна раскрывать:

(a) учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения степени выполнения операций, предполагающих оказание услуг;

(b) сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:

(i) продажи товаров;

(ii) оказания услуг;

(iii) процентов;

(iv) роялти;

(v) дивидендов; и

(c) сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки.

36 Организация раскрывает информацию о любых условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*». Условные обязательства и условные активы могут возникать в отношении таких статей, как: затраты по гарантиям, претензии, штрафы или возможные убытки.

Дата вступления в силу

37 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 1995 года или после этой даты.

38 Документом «*Стоимость инвестиции в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную организацию*» (поправки к МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности*» и МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*»), выпущенным в мае 2008 года внесена поправка в пункт 32. Организация должна применять указанную поправку на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если соответствующие поправки, внесенные в пункты 4 и 38А МСФО (IAS) 27, организация применит в отношении более раннего периода, то она должна одновременно применить указанную поправку к пункту 32.

39 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

40 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

41 МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенном в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 6(б). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.

42 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

*Приложение 11
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

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

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от организации признавать:

(а) обязательство - в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и

(б) расход - в случае если организация использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Сфера применения

2 Работодатель применяет этот стандарт для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, для которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

3 Настоящий стандарт не применяется к отчетности по программам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»).

4 Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий стандарт, включают вознаграждения, которые предоставляются:

(а) согласно формализованным программам или другим формализованным соглашениям между организацией и ее работниками, группами работников или их представителями;

(б) согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми соглашениями, в соответствии с которыми организации должны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие совместные программы нескольких работодателей; или

(с) сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного такой практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если организация не имеет реалистичной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приведет к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.

5 Вознаграждения работникам включают:

(а) краткосрочные вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, например:

(i) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;

(ii) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;

(iii) участие в прибыли и премии; и

(iv) льготы в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для действующих работников;

(б) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например:

(i) пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и

(ii) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

(с) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, например:

(i) оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, например отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;

(ii) выплаты к юбилею или иные вознаграждения за выслугу лет; и

(iii) выплаты при длительной потере трудоспособности; и

(d) выходные пособия.

6 Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам и выгодоприобретателям, и могут предоставляться в виде выплат (или предоставления товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как страховые компании.

7 Работник может оказывать организации услуги на основе полной занятости, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. В контексте настоящего стандарта в число работников входят директора и другой управленческий персонал.

Определения

8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Определения вознаграждений работникам

Вознаграждения работникам - все формы возмещения, которые организация предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Краткосрочные вознаграждения работникам - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам - все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий.

Выходные пособия - вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения в результате одного из двух событий:

(a) решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; или

(b) решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

Определения, связанные с классификацией программ вознаграждений

Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности - формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании их трудовой деятельности.

Программы с установленными взносами - программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых организация осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или обусловленных практикой обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

Программы с установленными выплатами - программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в организации, отличные от программ с установленными взносами.

Совместные программы нескольких работодателей - программы с установленными взносами (кроме государственных программ) или программы с установленными выплатами (кроме государственных программ), которые:

(a) объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем; и

(b) используют эти активы для выплат вознаграждения работникам нескольких организаций при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, в какой организации заняты получающие их работники.

Определения, связанные с чистым обязательством (активом) программы с установленными выплатами

Чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами - дефицит или профицит, скорректированный с учетом эффекта от ограничения величины чистого актива программы с установленными выплатами предельной величиной активов.

Дефицит или профицит - это:

(a) приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам, за вычетом

(b) справедливой стоимости активов программы (при наличии таковых).

Предельная величина актива - приведенная стоимость экономических выгод, доступных в виде возврата средств из программы или сокращения будущих взносов в программу.

Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам - приведенная стоимость (без вычета активов программы) ожидаемых будущих выплат, необходимых для осуществления расчета по обязательству, возникающему в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

Активы программы включают:

(a) активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам; и

(b) квалифицируемые страховые полисы.

Активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам - активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией), которые:

(a) принадлежат организации (фонду), юридически не зависимому от отчитывающейся организации и существующему исключительно для осуществления выплат или финансирования вознаграждений работникам; и

(b) могут быть использованы только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам, не предоставляются собственным кредиторам отчитывающейся организации (даже при ее банкротстве) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:

(i) оставшиеся активы фонда достаточны для выполнения всех соответствующих обязательств фонда или отчитывающейся организации по программе вознаграждений работникам; или

(ii) активы возвращаются отчитывающейся организации в качестве возмещения за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Квалифицируемый страховой полис - это страховой полис¹⁸, выданный страховщиком, который не является связанной стороной (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах») отчитывающейся организации, если средства по такому полису:

(a) можно использовать только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам в рамках программы с установленными выплатами; и

(b) не предоставляются собственным кредиторам отчитывающейся организации (даже при ее банкротстве) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением следующих случаев:

(i) такие средства представляют собой излишек активов, который не требуется для выполнения всех предусмотренных полисом обязательств по предоставлению вознаграждений работникам; или

(ii) такие средства возвращаются отчитывающейся организации в качестве возмещения за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

¹⁸ Квалифицируемый страховой полис не обязательно является договором страхования в значении, используемом в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

Определения, связанные с затратами по программе с установленными выплатами

Стоимость услуг включает:

(а) **стоимость услуг текущего периода** - увеличение приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам в результате оказания работником услуг в текущем периоде;

(б) **стоимость услуг прошлых периодов** - изменение приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, которое возникает в результате изменения программы (введения новой, отмены или изменения существующей программы с установленными выплатами) или сокращения программы (значительного уменьшения организацией количества работников, включенных в программу); и

(с) **прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств.**

Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами - изменение чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в течение периода, возникающее с течением времени.

Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами включает:

(а) **актуарные прибыли и убытки;**

(б) **доход от активов программы, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами; и**

(с) **изменение влияния предельной величины активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами.**

Актуарные прибыли и убытки - изменения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, возникающие в результате:

(а) **корректировок на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло); и**

(б) **изменений в актуарных допущениях.**

Доход от активов программы - проценты, дивиденды и другие доходы, получаемые от активов программы вместе с реализованными и нереализованными прибылями или убытками по активам программы, за вычетом:

(a) затрат на управление этими активами программы; и

(b) соответствующих налогов, которые должны быть уплачены в рамках программы, за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам.

Погашение - операция, исключающая все дальнейшие юридические либо обусловленные практикой обязательства в отношении части или всех вознаграждений, предоставляемых в рамках программы с установленными выплатами, помимо выплаты вознаграждений работникам или от их имени, которая предусмотрена условиями программы и принимается в расчет в актуарных допущениях.

Краткосрочные вознаграждения работникам

9 Краткосрочные вознаграждения работникам включают статьи, выплата по которым в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, например:

(a) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;

(b) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;

(c) участие в прибыли и премии; и

(d) льготы для действующих работников в неденежной форме (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене).

10 Организации нет необходимости реклассифицировать краткосрочное вознаграждение работнику, если ожидания организации в отношении сроков погашения временно изменяются. Однако, если изменяются характеристики вознаграждения (например, ненакапливаемое вознаграждение становится накапливаемым вознаграждением) или изменение ожиданий в отношении сроков погашения не является временным, организация должна рассмотреть вопрос о том, продолжает ли данное вознаграждение удовлетворять определению краткосрочных вознаграждений работникам.

Признание и оценка

Все краткосрочные вознаграждения работникам

11 Если работник оказывает организации услуги в течение отчетного периода, организация должна признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, которая, как ожидается, будет выплачена в обмен на эти услуги:

(а) в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину выплат, организация должна признать это превышение в качестве актива (предоплаченного расхода) в той мере, в какой соответствующая предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;

(б) в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждения, которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).

12 Пункты 13, 16 и 19 объясняют, как организация должна применять требование пункта 11 к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемого времени отсутствия, участия в прибыли и премиальных выплат.

Оплачиваемое время отсутствия краткосрочного характера

13 Организация признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемого времени отсутствия в соответствии с пунктом 11 следующим образом:

(а) при накапливаемом оплачиваемом времени отсутствия - в момент, когда работники оказывают услуги, которые увеличивают продолжительность оплачиваемого времени отсутствия, которое работники могут использовать в будущем;

(б) при ненакапливаемом оплачиваемом времени отсутствия - непосредственно по факту отсутствия на работе.

14 Организация может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, отпуска по уходу за ребенком, в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые отсутствия на работе подразделяются на две категории:

(а) накапливаемые; и

(б) ненакапливаемые.

15 Накапливаемое оплачиваемое время отсутствия может быть перенесено на будущее и использовано в последующих периодах, в случае если оно не было использовано полностью в текущем периоде. Накапливаемое оплачиваемое время отсутствия может быть либо компенсируемым (другими словами, при увольнении из организации работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованное время отсутствия), либо некомпенсируемым (когда работники при увольнении не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованное время отсутствия). Обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемого времени отсутствия, которое они могут использовать в

будущем. Обязательство существует и признается даже в том случае, когда оплачиваемое время отсутствия не является компенсируемым, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накапливаемое некомпенсируемое время отсутствия на работе.

16 Организация должна оценить ожидаемые затраты на оплату накапливаемого оплачиваемого времени отсутствия как дополнительную сумму, которую она предполагает выплатить работнику за неиспользованное оплачиваемое время отсутствия, накопленное по состоянию на конец отчетного периода.

17 В соответствии с методом, описанным в предыдущем пункте, обязательство оценивается в сумме дополнительных платежей, возникающих исключительно в связи с накоплением выплат. Во многих случаях организации не нужно производить подробные расчеты для того, чтобы прийти к выводу об отсутствии у нее существенных обязательств в связи с неиспользованным оплачиваемым временем отсутствия. Например, обязательства в отношении отпуска по болезни будут существенными только в том случае, когда существуют формальные или неформальные основания предполагать, что неиспользованный отпуск по болезни может быть взят как оплачиваемый ежегодный отпуск.

Пример, иллюстрирующий пункты 16 и 17

В организации работают 100 работников, каждый из которых имеет право на пять рабочих дней оплачиваемого отпуска по болезни за каждый год. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на один календарный год вперед. Отпуск по болезни сначала берется в счет дней, положенных в текущем году, а затем - в счет остатка неиспользованного отпуска, перенесенного с предыдущего года (принцип ЛИФО). По состоянию на 31 декабря 20X1 года в среднем на одного работника приходилось по два дня неиспользованного оплачиваемого отпуска по болезни. На основании прошлого опыта, основные тенденции которого предположительно сохранятся в будущем, организация ожидает, что в 20X2 году 92 работника возьмут не более пяти дней оплачиваемого отпуска по болезни, а оставшиеся 8 работников возьмут в среднем шесть с половиной дней каждый.

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

18 Ненакапливаемое оплачиваемое время отсутствия не переносится на будущие периоды в случае его неполного использования в текущем периоде и не дает работникам права на получение денежных выплат за неиспользованное право при уходе из организации. Обычно это относится к отпуску по болезни (в том смысле, что неиспользованное в прошлых периодах право на отпуск не увеличивают будущие компенсации), отпуску по уходу за ребенком и оплачиваемому времени отсутствия в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Организация не признает обязательство и расходы до наступления факта отсутствия на работе, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы выплат.

Участие в прибыли и системы премирования

19 Организация признает ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий в соответствии с пунктом 11 только в случае, если:

(a) у организации есть существующее юридическое либо обусловленное практикой обязательство произвести такие выплаты в результате прошлых событий; и

(b) обязательство можно надежно оценить.

Существующее обязательство возникает только в том случае, если у организации нет реалистичной альтернативы выплатам.

20 По некоторым программам участия в прибыли работники получают долю в прибыли только при условии, что они продолжают работать в организации в течение установленного периода времени. Такие программы приводят к образованию обязательства, обусловленного практикой, по мере того, как работники предоставляют услуги, которые увеличивают сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать в организации до окончания установленного периода. Оценка такого рода обязательств, обусловленных практикой, учитывает тот факт, что некоторые работники могут уйти из организации, не получив соответствующих выплат, связанных с участием в прибыли.

Пример, иллюстрирующий пункт 20

В соответствии с программой участия в прибыли организация должна выплачивать работникам, занятым в течение года, определенную долю своей прибыли за год. Если никто из работников в течение года не увольняется, то общая сумма выплат по программе участия в прибыли за год составит 3 % прибыли. По расчетам организации текучесть кадров сократит выплаты до 2,5 % прибыли.

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

21 Организация может не иметь юридической обязанности выплачивать премии. Тем не менее в некоторых случаях в организации может существовать практика выплаты премий. В таких случаях у организации существует обязательство, обусловленное практикой, поскольку у нее нет реалистичной альтернативы выплате премии. Оценка обязательства, обусловленного практикой, отражает вероятность ухода из организации некоторых ее работников без получения премий.

22 Организация может надежно оценить свои юридические или обусловленные практикой обязательства по программе участия в прибыли или системе премирования только в случае, если:

(a) формализованные условия программы содержат формулу определения величины выплат;

(b) организация определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до одобрения финансовой отчетности к выпуску; или

(c) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину обусловленного сложившейся практикой обязательства организации.

23 Обязательства по программам участия в прибыли и системе премирования возникает в связи с услугами, оказанными работником, а не в результате операций с собственниками организации. Поэтому организация признает стоимость программ

участия в прибыли и системы премирования в качестве расхода, а не как распределение прибыли.

24 Если ожидается, что выплаты по программам участия в прибыли и премиальным вознаграждениям не будут произведены в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие выплаты будут относиться к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. пункты 153-158).

Раскрытие информации

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

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

26 Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:

(а) пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и

(б) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, в соответствии с которыми организация предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности в организации, называются программами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Организация применяет настоящий стандарт ко всем подобным соглашениям независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного юридического лица для получения взносов и выплаты вознаграждений.

27 Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности подразделяются на программы с установленными взносами и программы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания программы, вытекающего из ее основных условий.

28 По программам с установленными взносами юридическое или обусловленное практикой обязательство организации ограничивается суммой, которую она согласна внести в фонд. Таким образом, полученная работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, которые организация (и, возможно, также работник) внесла в программу вознаграждений по окончании трудовой деятельности или уплатила страховой компании, в совокупности с доходом от

инвестирования средств, полученных в качестве взносов. Следовательно, актуарный риск (риск того, что вознаграждения будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений) возлагаются, по существу, на работника.

29 Обязательство организации не ограничивается суммой, которую она соглашается внести в фонд, в том случае, если у организации имеется юридическое или обусловленное практикой обязательство, возникшее в связи:

(а) с формулой выплат по программе, которая учитывает не только сумму взносов и требует от организации внесения дополнительных взносов в том случае, если активов недостаточно для выплаты вознаграждений по формуле выплат по программе;

(б) с гарантиями конкретной величины дохода по взносам (косвенными, через программу, либо прямыми); или

(с) со сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного такой практикой. Например, обусловленное практикой обязательство может возникнуть в том случае, если в организации сложилась традиция повышать выплаты бывшим работникам для устранения влияния инфляции, даже если не существует соответствующего юридического обязательства.

30 По программам с установленными выплатами:

(а) обязательство организации заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера действующим и бывшим работникам; и

(б) актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по существу, возлагаются на организацию. Если фактические актуарные или инвестиционные результаты хуже ожидаемых, обязательство организации может увеличиться.

31 Пункты 32-49 поясняют отличия программ с установленными взносами от программ с установленными выплатами в контексте совместных программ нескольких работодателей, программ с установленными выплатами, которые разделяют риски между организациями, находящимися под общим контролем, государственных программ и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами.

Совместные программы нескольких работодателей

32 Организация должна классифицировать совместную программу нескольких работодателей как программу с установленными взносами или программу с установленными выплатами согласно условиям программы (включая обусловленное практикой обязательство, выходящее за рамки формальных условий).

33 В случае, если организация участвует в совместной программе нескольких работодателей, которая является программой с установленными выплатами, и за исключением случаев применения пункта 34, организация должна:

(а) учитывать свою пропорциональную долю в обязательстве по программе с установленными выплатами, активах программы и затратах, относящихся к программе, таким же образом, как и по любой другой программе с установленными выплатами; и

(b) раскрывать информацию, требуемую пунктами 135-148 (за исключением пункта 148(d)).

34 Если имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для программ с установленными выплатами, по отношению к такой совместной программе нескольких работодателей организация должна:

(a) учитывать программу в соответствии с пунктами 51 и 52, как если бы она являлась программой с установленными взносами; и

(b) раскрывать информацию, требуемую пунктом 148.

35 Ниже приведен пример совместной программы нескольких работодателей с установленными выплатами:

(a) программа финансируется, исходя из текущих потребностей, что означает следующее: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, причитающихся в этом же периоде; будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться за счет будущих взносов; и

(b) вознаграждения работникам определяются продолжительностью их трудового стажа, а участвующие в программе организации не имеют реальных способов выхода из программы без уплаты взносов для обеспечения вознаграждений, заработанных работниками до момента выхода организации из программы. Такая программа создает актуарный риск для организации: если итоговые затраты на выплату вознаграждений, уже заработанных на конец отчетного периода, выше ожидаемых, организации придется либо увеличить свои взносы, либо убедить работников согласиться на снижение вознаграждений. Таким образом, эта программа представляет собой программу с установленными выплатами.

36 Если у организации достаточно информации о совместной программе нескольких работодателей, которая является программой с установленными выплатами, она учитывает свою пропорциональную долю в обязательстве по программе с установленными выплатами, активах программы и затратах на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, связанных с данной программой, таким же образом, как и по любой другой программе с установленными выплатами. Однако в некоторых случаях организация, возможно, не сможет оценить свою долю в соответствующем финансовом положении и финансовых результатах программы с достаточной надежностью для целей учета. Это может произойти в том случае, если:

(a) программа подвергает участвующие в ней организации актуарным рискам в отношении действующих и бывших работников других организаций, в результате чего отсутствует последовательная и надежная база для распределения обязательств, активов программы и затрат между отдельными организациями, участвующими в данной программе; или

(b) организация не имеет доступа к достаточной информации о программе, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего стандарта.

В таких случаях организация ведет учет программы так, как если бы это была программа с установленными взносами, и раскрывает информацию в соответствии с требованиями пункта 148.

37 Между совместной программой нескольких работодателей и участвующими в ней организациями может быть заключено соглашение, определяющее, каким образом профицит по программе распределяется между участниками (или финансируется ее дефицит). Организация - участник совместной программы нескольких работодателей, с

которой заключено такое соглашение и которая учитывает программу как программу с установленными взносами в соответствии с пунктом 34, признает актив или обязательство, возникающее в связи с таким соглашением, и соответствующие доходы или расходы в составе прибыли или убытка.

Пример, иллюстрирующий пункт 37

Организация участвует в совместной программе нескольких работодателей с установленными выплатами, оценка которой в соответствии с МСФО (IAS) 19 не проводится. Таким образом, эта организация учитывает данную программу так, как если бы это была программа с установленными взносами. Оценка финансирования программы (не в соответствии с МСФО (IAS) 19) показывает, что программа имеет дефицит на сумму 100 миллионов д. е.(а). Программа заключила с организациями-участниками договор, в котором согласован график внесения взносов в программу, что позволит устранить дефицит в течение следующих пяти лет. Общая сумма взносов организации в программу в соответствии с договором составляет 8 миллионов д. е.

Организация признает обязательство по взносам в программу с корректировкой на временную стоимость денег, а также равную ему сумму расхода в составе прибыли или убытка.

(а) В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

38 Совместные программы нескольких работодателей отличаются от совместно управляемых программ. Совместно управляемая программа - это простая совокупность отдельных программ различных работодателей, объединенных для того, чтобы позволить участвующим работодателям объединить их активы для инвестирования и уменьшить затраты на управление инвестициями и административные расходы, но при этом требования различных работодателей разделены для выплаты вознаграждений своим работникам. Учет совместно управляемых программ не вызывает особых трудностей, поскольку информация о них обычно достаточна для того, чтобы применять к ним такой же порядок учета, как и к любой программе отдельного работодателя, а также в связи с тем, что указанные совместно управляемые программы не подвергают участвующие в них организации актуарным рискам в отношении действующих и бывших работников других организаций. Определения настоящего стандарта требуют, чтобы организация классифицировала совместно управляемые программы как программы с установленными взносами или выплатами в зависимости от условий программы (включая обязательства, обусловленные практикой, которые выходят за рамки формализованных условий).

39 При определении момента признания и способа оценки обязательства, касающегося ликвидации совместной программы нескольких работодателей с установленными выплатами или выхода организации из такой программы, данная организация должна применять МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем

40 Программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем, например между материнской

организацией и ее дочерними организациями, не являются совместными программами нескольких работодателей.

41 Организация, участвующая в такой программе, получает информацию о программе в целом, исходя из оценок на основании настоящего стандарта и с учетом допущений, применяемых к программе в целом. При наличии соглашения или заявленной политики отнесения чистых затрат по программе с установленными выплатами в целом (с оценкой в соответствии с настоящим стандартом) на отдельные организации группы организация признает сумму отнесенных таким образом чистых затрат по программе с установленными выплатами в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности. При отсутствии такого соглашения или политики чистые затраты по программе с установленными выплатами признаются в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности той организации группы, которая юридически является финансирующим программу работодателем. Остальные организации группы признают в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности затраты, равные их взносам, подлежащим уплате за период.

42 Участие в такой программе для каждой отдельной организации группы представляет собой операцию между связанными сторонами. Следовательно, в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организация должна раскрывать информацию, требуемую пунктом 149.

Государственные программы

43 Организация отражает в учете государственную программу аналогично совместной программе нескольких работодателей (см. пункты 32-39).

44 Государственные программы учреждаются в законодательном порядке для охвата всех организаций (или всех организаций определенной категории, например конкретной отрасли) и действуют под руководством национального или местного правительства или другого органа (например, автономного ведомства, созданного специально для этой цели), не находящегося под контролем или влиянием отчитывающейся организации. Некоторые учрежденные организацией программы предусматривают как обязательные выплаты, заменяющие выплаты, которые в противном случае покрывались бы государственной программой, так и дополнительные необязательные выплаты. Такие программы не являются государственными.

45 Государственные программы подразделяются на программы с установленными выплатами и программы с установленными взносами по характеру обязательств организации в соответствии с программой. Многие государственные программы финансируются исходя из текущих потребностей: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты необходимых вознаграждений, причитающихся в текущем периоде, а будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться за счет будущих взносов. Тем не менее, согласно большинству государственных программ, организация не имеет ни юридических, ни обусловленных практикой обязательств осуществлять будущие пенсионные выплаты: ее единственным обязательством является уплата взносов при наступлении срока платежа, и, если организация прекращает трудовые отношения с участником государственной программы, у нее не возникает обязательство выплачивать пенсии, заработанные ее работниками в предыдущие годы. По этой причине государственные программы обычно рассматриваются как программы с установленными взносами. Однако, если

государственная программа является программой с установленными выплатами, организация применяет пункты 32-39.

Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами

46 Организация может уплачивать страховые взносы для финансирования программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Организация должна рассматривать такую программу как программу с установленными взносами, кроме случаев, когда у организации возникают (прямо или косвенно, через программу) следующие юридические или обусловленные практикой обязательства:

(а) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; или

(b) вносить дополнительные суммы в случае, если страховщик платит не все причитающиеся работникам будущие вознаграждения, относящиеся к услугам, оказанным работниками в текущем и предшествующих периодах.

Если организация сохраняет такого рода юридические или обусловленные практикой обязательства, она должна вести учет данной программы как программы с установленными выплатами.

47 Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами, необязательно связаны напрямую или автоматически с обязательствами организации по выплате вознаграждений работникам. В отношении программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предусматривающих страховые полисы, действуют те же различия между системами финансирования и учета, как и в отношении программ, финансируемых иным способом.

48 Если организация финансирует обязательства по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности путем уплаты взносов по страховому полису, при котором она (либо прямо, либо косвенно через программу или через механизм установления будущих страховых взносов или через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет юридические или обусловленные практикой обязательства, выплаты страховых взносов не эквивалентны выплатам по программе с установленными взносами. Отсюда следует, что организация:

(а) учитывает квалифицируемый страховой полис как актив программы (см. пункт 8); и

(b) признает прочие страховые полисы как права на возмещение (если такие полисы отвечают критерию, приведенному в пункте 116).

49 Если страховой полис выписан на имя определенного участника программы или на группу участников программы и организация не имеет каких-либо юридических или обусловленных практикой обязательств по покрытию каких-либо убытков по страховому полису, она не несет обязательств по выплате вознаграждений работникам, и страховщик самостоятельно отвечает за выплату вознаграждений. Уплата фиксированных страховых взносов по таким договорам, по существу, должна рассматриваться как погашение обязательства по программе вознаграждений работникам, а не как инвестирование средств для погашения этих обязательств. В результате организация больше не имеет актива или

обязательства. Таким образом, организация учитывает такие платежи как взносы в программу с установленными взносами.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: программы с установленными взносами

50 Учет программ с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающейся организации за каждый период определяются в размере взносов за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются и возникновение какой-либо актуарной прибыли или убытка невозможно. Кроме того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе, за исключением случаев, когда проведение расчетов по ним в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

51 Если работник оказал услуги организации в течение периода, организация признает взносы, подлежащие уплате в программу с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:

(а) в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета уже уплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося к выплате за услуги до конца отчетного периода, организация признает это превышение в качестве актива (предоплаченного расхода) в той мере, в какой соответствующая предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;

(b) в качестве расхода, за исключением случаев, когда какой-либо другой МСФО требует или разрешает включать данные взносы в первоначальную стоимость актива (см. , например, МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16).

52 Если уплата взносов в программу с установленными взносами в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работник оказал соответствующие услуги, данные взносы дисконтируются с применением ставки дисконтирования, указанной в пункте 83.

Раскрытие информации

53 Организация раскрывает информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении программ с установленными взносами.

54 Организация раскрывает информацию о взносах в программы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, если этого требует МСФО (IAS) 24.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: программы с установленными выплатами

55 Учет программ с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность возникновения актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку расчет по ним может производиться через много лет после оказания работниками соответствующих услуг.

Признание и оценка

56 Программы с установленными выплатами могут быть либо нефинансируемыми, либо полностью или частично финансируемыми взносами организацией и, иногда, ее работниками в юридически независимую от отчитывающейся организации организацию или фонд, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении срока их выплаты зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (и желания) организации компенсировать дефицит активов фонда. Таким образом, организация фактически принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с программой. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении программы с установленными выплатами, не всегда эквивалентна сумме взносов, причитающихся за период.

57 Организация отражает в учете программы с установленными выплатами в следующей последовательности:

(а) Определение дефицита или профицита. Этот процесс включает следующее:

(i) использование актуарных расчетов, метода прогнозируемой условной единицы для надежной оценки итоговых затрат организации по выплатам, причитающимся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах (см. пункты 67-69). Для этого организация должна определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды (см. пункты 70-74), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических переменных (таких как текучесть кадров и смертность) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые повлияют на затраты на выплату вознаграждений (см. пункты 75-98);

(ii) дисконтирование этих выплат с целью определения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам и стоимости услуг текущего периода (см. пункты 67-69 и 83-86);

(iii) вычет справедливой стоимости активов программы (см. пункты 113-115) из приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам.

(b) Определение суммы чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами как суммы дефицита или профицита, определенного в подпункте (а), скорректированной с учетом влияния ограничения суммы чистого актива программы с установленными выплатами до предельной величины актива (см. пункт 64).

(c) Определение следующих сумм, которые должны быть признаны в составе прибыли или убытка:

(i) стоимость услуг текущего периода (см. пункты 70-74 и пункт 122А);

(ii) стоимость услуг прошлых периодов и прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств (см. пункты 99-112);

(iii) чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункты 123-126).

(d) Определение сумм переоценки чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, которые должны быть признаны в составе прочего совокупного дохода, включая:

(i) актуарные прибыли и убытки (см. пункты 128 и 129);

(ii) доход от активов программы, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункт 130); и

(iii) изменение влияния предельной величины активов (см. пункт 64), за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами.

Если у организации есть несколько программ с установленными выплатами, она применяет эти процедуры отдельно для каждой существенной программы.

58 Организация должна определять чистую величину обязательства (актива) программы с установленными выплатами с достаточной регулярностью, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от сумм, которые были бы определены на конец отчетного периода.

59 Настоящий стандарт рекомендует, но не требует, чтобы организация привлекала квалифицированного актуария для оценки всех существенных обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Из практических соображений организация может попросить квалифицированного актуария выполнить детальную оценку обязательства до конца отчетного периода. Однако результаты такой оценки обновляются с учетом существенных операций и других существенных изменений в обстоятельствах (включая изменения рыночных цен и процентных ставок) вплоть до конца отчетного периода.

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

Учет обязательств, обусловленных практикой

61 Организация отражает в учете не только свои юридические обязательства в соответствии с формализованными условиями программы с установленными

выплатами, но и обязательства, обусловленные сложившейся в организации практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если организация не имеет реалистичной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приводит к неприемлемому ущербу ее отношениям с работниками.

62 Формализованные условия программы с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств организации по данной программе. Тем не менее в большинстве случаев для организации не просто прекратить свои обязательства по программе (без осуществления выплаты), если она стремится сохранить своих работников. Поэтому, при отсутствии свидетельств обратного, в целях учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности предполагается, что организация, в настоящее время обещающая такие выплаты своим работникам, будет обещать их и на протяжении всего оставшегося периода трудовой деятельности работников.

Отчет о финансовом положении

63 Организация признает чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами в отчете о финансовом положении.

64 Если организация имеет профицит программы с установленными выплатами, она должна оценивать чистый актив программы с установленными выплатами по наименьшей из следующих величин:

(a) профицит программы с установленными выплатами; и

(b) предельная величина активов, установленная с использованием ставки дисконтирования, оговоренной в пункте 83.

65 Актив программы с установленными выплатами может возникнуть в случае излишнего финансирования программы с установленными выплатами или при возникновении актуарной прибыли. В таких условиях организация признает чистый актив программы с установленными выплатами, поскольку:

(a) организация контролирует ресурс, представляющий собой возможность использовать указанный профицит для генерирования будущих вознаграждений;

(b) такой контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных организацией, и услуг, оказанных работником); и

(c) будущие экономические выгоды будут возникать у организации в форме сокращения размеров будущих взносов или в форме возврата денежных средств либо напрямую организации, либо косвенно, как покрытие дефицита по другой программе. Предельная величина активов представляет собой приведенную стоимость таких будущих выгод.

Признание и оценка: приведенная стоимость обязательств по установленным выплатам и стоимость услуг текущего периода

66 Итоговые затраты по программе с установленными выплатами могут зависеть от многих переменных, таких как величина последней заработной платы, текучесть кадров, смертность, взносы работников и динамика затрат на медицинское обеспечение. Итоговые затраты по программе являются неопределенными, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного периода времени. Для того чтобы оценить приведенную стоимость обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:

- (a) применить метод актуарной оценки (см. пункты 67-69);
- (b) распределить вознаграждение по периодам службы (см. пункты 70-74); и
- (c) сделать актуарные допущения (см. пункты 75-98).

Метод актуарной оценки

67 Организация использует метод прогнозируемой условной единицы для определения приведенной стоимости обязательств по установленным выплатам и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а также, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.

68 Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период оказания работником услуг, или методом вознаграждения/продолжительности работы) рассматривает каждый период работы как основание для возникновения права на дополнительную условную единицу вознаграждения (см. пункты 70-74) и оценивает каждую условную единицу вознаграждения отдельно с целью определения обязательства на конец периода (см. пункты 75-98).

Пример, иллюстрирующий пункт 68					
Единоновременное вознаграждение подлежит выплате по окончании работы в организации и равняется 1 % от величины последней заработной платы за каждый год работы. Величина заработной платы в первый год равняется 10 000 д. е., предполагается, что она увеличивается на 7 % (сложный процент) каждый год. Используемая ставка дисконтирования равняется 10 % в год. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство по выплате вознаграждения работнику, чей уход ожидается в конце пятого года, при условии, что изменений в актуарных допущениях не происходит. Для простоты в этом примере не учитываются дополнительные корректировки, необходимые для отражения вероятности того, что работник уйдет из организации раньше или позже указанной даты.					
<i>Год</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>д. е.</i>				
<i>Вознаграждение относится:</i>					
<i>- к предыдущим годам</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>- к текущему году (1 % от величины последней заработной платы)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
<i>- к текущему и предыдущим годам</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>

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

69 Организация дисконтирует всю сумму обязательства по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности, даже если урегулирование части обязательства ожидается до истечения двенадцати месяцев после конца отчетного периода.

Распределение вознаграждений по периодам работы

70 При определении приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам и стоимости услуг текущего периода, а также, если применимо, стоимости услуг прошлых периодов, организация распределяет вознаграждения по периодам работы по формуле, установленной программой. Однако, если услуги, оказанные работником в последующие годы, приведут к существенному увеличению размера вознаграждений по сравнению с предшествующими годами, организация распределяет вознаграждения на равномерной основе:

(a) с момента, когда услуги, оказанные работником, впервые являются основанием для получения вознаграждений по программе (независимо от того, влияет ли на размер вознаграждений будущая работа);

(b) до момента, когда дальнейшее оказание услуг работником не приводит к существенному увеличению вознаграждений, причитающихся ему в соответствии с программой, кроме случаев, когда такое увеличение возникает в результате последующего роста заработной платы.

71 Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы организация относила вознаграждение к текущему периоду (для того чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также распределяла его между текущим и предшествующими периодами (для того чтобы определить приведенную стоимость обязательства по установленным выплатам). Организация распределяет вознаграждения по периодам, в которых возникло обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Это обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые организация

предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Актуарные методики позволяют организации оценивать это обязательство с достаточной степенью надежности для того, чтобы обосновать его признание.

Пример, иллюстрирующий пункт 71

- 1 Программа с установленными выплатами обеспечивает получение при выходе на пенсию единовременной выплаты в размере 100 д. е. за каждый год работы.

К каждому году работы относится вознаграждение в размере 100 д. е. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости 100 д. е. Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам равняется приведенной стоимости 100 д. е., умноженной на количество лет, проработанных до конца отчетного периода.

Если вознаграждение подлежит выплате непосредственно после ухода работника из организации, стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам отражают момент ожидаемого ухода работника из организации. Таким образом, в связи с дисконтированием они будут меньше, чем сумма, которая была бы рассчитана, если бы работник уволился в конце отчетного периода.

- 2 Программа обеспечивает ежемесячную пенсию в размере 0,2 % от величины последней заработной платы за каждый год работы. Выплата пенсии начинается по достижении работником 65 лет.

Вознаграждения, равные приведенной стоимости месячной пенсии (на ожидаемую дату выхода на пенсию) в размере 0,2 % от ожидаемой величины последней заработной платы и подлежащие выплате с ожидаемого момента ухода работника из организации до ожидаемого момента его смерти, распределяются на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости указанных выплат. Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам равняется приведенной стоимости ежемесячной пенсии в размере 0,2 % от величины последней заработной платы, умноженной на количество лет, проработанных до конца отчетного периода. Стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам подлежат дисконтированию в связи с тем, что выплата пенсий начинается с возраста 65 лет.

72 Оказание работниками услуг ведет к возникновению обязательства по программе с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение обусловлено будущей работой (другими словами, в случае вознаграждений, права на которые не перешли). Оказание работником услуг до даты перехода прав создает обусловленное практикой обязательство в связи с тем, что на конец каждого последующего отчетного периода уменьшается объем услуг, которые должен будет оказать работник, прежде чем получит право на вознаграждение. При оценке обязательства по установленным выплатам организация учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не выполнить условия получения вознаграждения. Аналогично, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждений по окончании трудовой деятельности, например медицинское обеспечение, должны быть предоставлены только при наступлении определенных событий после того, как работник перестал работать в организации, обязательство формируется при оказании работником услуг, которые обеспечивают его право на вознаграждение при наступлении определенных событий. Вероятность возникновения определенных событий влияет на оценку обязательства, но не определяет сам факт его существования.

Пример, иллюстрирующий пункт 72

- 1 По условиям программы выплачивается вознаграждение в размере 100 д. е. за каждый год работы. Права на вознаграждения переходят после 10 лет работы.

Вознаграждение в размере 100 д. е. относится на каждый год работы. В течение каждого года из первых 10 лет стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать все 10 лет.

- 2 По условиям программы выплачивается вознаграждение в размере 100 д. е. за каждый год работы, за исключением периода работы до достижения возраста 25 лет. Права на вознаграждения переходят сразу же.

Вознаграждение не относится на период работы до достижения возраста 25 лет, потому что работа до указанной даты не приводит к возникновению права на вознаграждения (условные или безусловные). На каждый последующий год распределяется вознаграждение в размере 100 д. е.

73 Обязательство увеличивается до даты, с которой дальнейшая работа не приводит к возникновению существенного дополнительного вознаграждения. Поэтому все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на этот момент или до него. Вознаграждения распределяются между отдельными отчетными периодами согласно установленной в программе формуле. Однако, если услуги, оказанные работником в более поздние годы, приведут к существенному увеличению размера вознаграждений по сравнению с более ранними годами, организация распределяет вознаграждения на равномерной основе до того момента, с которого дальнейшая работа не будет приводить к появлению существенных дополнительных вознаграждений. Это связано с тем, что оказание услуг работником на протяжении всего периода в итоге станет основанием для получения вознаграждения в таком увеличенном размере.

Пример, иллюстрирующий пункт 73

- 1 Программа предусматривает выплату единовременного вознаграждения в размере 1 000 д. е., права на которое переходят после 10 лет работы. Программа не обеспечивает дополнительное вознаграждение за работу в последующие годы.

Вознаграждение в размере 100 д. е. (1 000 д. е., деленные на 10) распределяется на каждый год из первых 10 лет.

Стоимость услуг текущего периода в течение каждого года из первых 10 лет отражает вероятность того, что работник может не проработать все 10 лет полностью. На последующие годы вознаграждение не распределяется.

- 2 Программа предусматривает выплату единовременного вознаграждения в размере 2 000 д. е. для всех работников, продолжающих работать по достижении 55-летнего возраста при наличии стажа работы в организации не менее 20 лет, и для всех работников, продолжающих работать по достижении 65-летнего возраста, независимо от продолжительности их работы.

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

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

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

Для всех работников стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать полностью необходимый срок.

- 3 Программа медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику 40 % его медицинских расходов после окончания трудовой деятельности, если он проработал в организации не менее 10 и не более 20 лет, и 50 % таких расходов, если он проработал не менее 20 лет.

По формуле расчета вознаграждений, установленной в программе, организация распределяет 4 % приведенной стоимости ожидаемых затрат на медицинское обслуживание (40 %, деленные на 10) на каждый год из первых 10 лет работы и 1 % (10 %, деленные на 10) на каждый год из последующих 10 лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году отражает вероятность того, что работник может не проработать полностью срок, необходимый для того, чтобы заработать вознаграждение, частично или полностью. На работников, чей уход из организации ожидается в течение 10 лет, вознаграждение не распределяется.

- 4 Программа медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику 10 % его медицинских расходов после окончания трудовой деятельности, если он проработал в организации не менее 10 и не более 20 лет, и 50 % таких расходов, если он проработал не менее 20 лет.

Работа в последующие годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждения, чем в первые годы. Поэтому, в соответствии с пунктом 71, организация распределяет вознаграждения для работников, уход которых из организации ожидается после 20 и более 20 лет, на равномерной основе. Работа свыше 20 лет не приведет к существенному приросту будущих вознаграждений. Таким образом, вознаграждения распределяются на каждый год из первых 20 лет в размере 2,5 % приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание (50 %, деленные на 20).

Для работников, чей уход из организации ожидается в период между десятым и двадцатым годом работы, вознаграждение распределяется в размере 1 % приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание на каждый год из первых 10 лет.

На указанных работников на период с даты окончания десятого года их службы до расчетной даты ухода из организации вознаграждение не распределяется.

На работников, чей уход из организации ожидается в течение первых 10 лет их службы, вознаграждение не распределяется.

74 Если сумма вознаграждения равна постоянной доле в последней заработной плате за каждый год работы, будущее повышение заработной платы будет влиять на величину средств, необходимых для осуществления расчета по обязательствам, существующим за период работы до конца отчетного периода, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:

(а) в контексте пункта 70(b) повышение заработной платы не приводит к дополнительному вознаграждению даже в случае, если сумма вознаграждения зависит от величины последней заработной платы; и

(б) размер вознаграждения, распределенного на каждый период, равняется постоянной доле заработной платы, к которой привязано данное вознаграждение.

Пример, иллюстрирующий пункт 74

Работники имеют право на вознаграждение в размере 3 % от величины последней заработной платы за каждый год работы до достижения возраста 55 лет.

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

Актuarные допущения

75 Актuarные допущения должны быть объективными и непротиворечивыми.

76 Актuarные допущения - наилучшая расчетная оценка организацией параметров, которые будут определять итоговые затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Актuarные допущения включают:

(а) демографические допущения относительно будущих характеристик действующих и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:

(i) смертность (см. пункты 81 и 82);

(ii) показатели текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;

(iii) доля участников программы с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения;

(iv) доля участников программы, которые выберут каждую форму оплаты, предусмотренную условиями программы; и

(v) уровень выплат по программам медицинского обеспечения;

(b) финансовые допущения, касающиеся таких аспектов, как:

(i) ставка дисконтирования (см. пункты 83-86);

(ii) размер вознаграждений, за исключением затрат на выплату вознаграждений, которые должны будут понести работники, и размер будущей заработной платы (см. пункты 87-95);

(iii) в отношении пособий на медицинское обслуживание - будущая стоимость медицинского обеспечения, включая затраты на обработку требований (т. е. затраты, которые будут понесены на обработку и урегулирование требований, включая гонорары за юридические услуги и услуги лиц, осуществляющих рассмотрение требований) (см. пункты 96-98); и

(iv) налоги, уплачиваемые программой в отношении взносов, относящихся к услугам, оказанным до отчетной даты, или в отношении вознаграждений, предоставляемых в связи с данными услугами.

77 Актuarные допущения являются объективными в том случае, если они делаются с достаточной осмотрительностью, но в то же время не являются чрезмерно консервативными.

78 Актuarные допущения являются непротиворечивыми, если они отражают экономическую взаимосвязь между такими факторами, как инфляция, темпы роста

заработной платы и ставки дисконтирования. Например, все допущения, зависящие от конкретного уровня инфляции (такие как допущения относительно ставок процента и увеличения заработной платы и вознаграждений), предполагают одинаковый уровень инфляции за любой будущий период.

79 Организация определяет ставку дисконтирования и другие финансовые допущения в номинальном выражении, если только оценки в реальном (скорректированном с учетом инфляции) выражении не оказываются более надежными: например, в условиях гиперинфляции (см. МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*»), или если вознаграждение индексируется и существует емкий рынок индексированных облигаций в той же валюте и с теми же условиями.

80 Финансовые допущения должны делаться на основе рыночных прогнозов на конец отчетного периода в отношении периода, в течение которого должен быть произведен расчет по обязательствам.

Актуарные допущения: смертность

81 Организация должна сделать допущения в отношении смертности на основании своей наилучшей оценки уровня смертности участников программы как во время периода занятости работников, так и по окончании трудовой деятельности.

82 Для того чтобы определить итоговые затраты на выплату вознаграждений, организация учитывает ожидаемые изменения уровня смертности, например модифицируя стандартные таблицы смертности с учетом расчетных оценок в отношении изменений уровня смертности.

Актуарные допущения: ставка дисконтирования

83 Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности (как финансируемым, так и нефинансируемым), определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на конец отчетного периода. В странах, где отсутствует емкий рынок такого рода облигаций, используется рыночная доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций. Валюта и условия корпоративных или государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

84 Ставка дисконтирования является одним из актуарных допущений, оказывающих существенное влияние. Ставка дисконтирования отражает временную стоимость денег, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконтирования не отражает присущий организации кредитный риск, который ложится на кредиторов этой организации, и риск того, что фактические результаты могут отличаться от актуарных допущений.

85 Ставка дисконтирования отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени. На практике организация часто достигает этого посредством применения единой средневзвешенной ставки дисконтирования, которая отражает

расчетное распределение выплат вознаграждения во времени, их размер и валюту, в которой оно должно выплачиваться.

86 В некоторых случаях может отсутствовать емкий рынок облигаций с достаточно длительным сроком погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплат всех вознаграждений. В таких случаях организация использует текущие рыночные ставки для дисконтирования соответствующих платежей с более короткими сроками и рассчитывает ставку дисконтирования для обязательств с более длительными сроками путем экстраполяции текущих рыночных ставок по кривой доходности. Общая приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам вряд ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к части вознаграждений, выплата которых выходит за пределы срока погашения имеющихся корпоративных или государственных облигаций.

Актуарные допущения: заработная плата, вознаграждения и затраты на медицинское обеспечение

87 Организация должна оценивать свои обязательства по программам с установленными выплатами с учетом следующих факторов:

(a) вознаграждений, предусмотренных условиями программы (или являющихся результатом обусловленных практикой обязательств, которые выходят за рамки данных условий) на конец отчетного периода;

(b) оценок повышения заработной платы в будущем, которые влияют на подлежащие выплате вознаграждения;

(c) влияний ограничения доли работодателя в затратах на выплату будущих вознаграждений;

(d) взносов работников или третьих лиц, сокращающих итоговые затраты организации на выплату данных вознаграждений; и

(e) оценок изменений величины государственных вознаграждений в будущем, которые влияют на вознаграждения, предоставляемые по программе с установленными выплатами, только в случае, если:

(i) эти изменения были приняты до конца отчетного периода; или

(ii) прошлый опыт либо иное надежное свидетельство указывает на то, что данные государственные вознаграждения изменятся каким-либо предсказуемым образом, например в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или общего уровня заработной платы.

88 Актуарные допущения отражают изменения будущих вознаграждений, которые предусмотрены формализованными условиями программы (или обусловленным практикой обязательством, выходящим за рамки данных условий) на конец отчетного периода. Это происходит, например, когда:

(a) у организации имеется предшествующий опыт повышения размера вознаграждений, например, для того, чтобы компенсировать воздействие инфляции, и нет никаких свидетельств того, что эта практика в будущем изменится;

(b) организация обязана либо по формализованным условиям программы (или на основе обусловленного практикой обязательства, выходящего за рамки данных условий),

либо в соответствии с требованиями законодательства использовать профицит программы в пользу участников программы (см. пункт 108 (с)); или

(с) вознаграждения меняются в зависимости от целевых показателей деятельности или других критериев. Например, условиями программы может предусматриваться уменьшение вознаграждений или могут требоваться дополнительные взносы со стороны работников при недостатке активов программы. Оценка обязательства отражает наилучшую оценку влияния целевых показателей деятельности или других критериев.

89 Актуарные допущения не отражают будущих изменений вознаграждений, которые не установлены формализованными условиями программы (или обязательством, обусловленным практикой) на конец отчетного периода. Такие изменения отразятся:

(а) в стоимости услуг прошлых периодов в той мере, в какой они изменяют размер вознаграждений за услуги, оказанные до момента изменения; и

(b) в стоимости услуг текущего периода для периодов после изменения в той мере, в какой они влияют на размер вознаграждений за услуги, оказанные после изменения.

90 В расчетных оценках будущего увеличения заработной платы учитываются инфляция, выслуга лет, продвижение по службе и другие применимые факторы, например спрос и предложение на рынке занятости.

91 Некоторые программы с установленными выплатами предусматривают ограничения на взносы, которые организация должна уплачивать. При расчете итоговых затрат на выплату вознаграждений принимается во внимание влияние ограничения на взносы. Влияние ограничения на взносы определяется для наиболее короткого из следующих периодов:

(а) предполагаемый срок деятельности организации; и

(b) предполагаемый срок действия программы.

92 Некоторые программы с установленными выплатами обязывают работников или третьих лиц участвовать в затратах по программе. Взносы со стороны работников сокращают затраты организации на выплату вознаграждений. Организация определяет, сокращают ли взносы третьих лиц затраты организации на выплату вознаграждений или они представляют собой право на возмещение в соответствии с пунктом 116. Взносы со стороны работников или третьих лиц либо предусматриваются формализованными положениями программы (или являются результатом обязательства, обусловленного практикой, которая выходит за рамки данных условий), либо являются добровольными. Добровольные взносы со стороны работников или третьих лиц уменьшают стоимость услуг для организации при выплате данных взносов.

93 Взносы со стороны работников или третьих лиц, предусмотренные формализованными положениями программы, либо уменьшают стоимость услуг (если они связаны с услугами), либо влияют на результаты переоценки чистого обязательства (актива) по программе с установленными выплатами (если они не связаны с услугами). Примером взносов, не связанных с услугами, являются взносы, которые требуются для сокращения дефицита, возникающего в результате убытков от активов программы или в результате актуарных убытков. Если взносы со стороны работников или третьих лиц связаны с услугами, то эти взносы уменьшают стоимость услуг следующим образом:

(а) если величина взносов зависит от стажа работы, организация должна распределить взносы между периодами оказания услуг с использованием того же метода распределения, который требуется в пункте 70 для общей величины вознаграждений (т. е.

либо по формуле распределения, предусмотренной программой, либо на равномерной основе); или

(b) если величина взносов не зависит от стажа работы, организация вправе признавать такие взносы в качестве уменьшения стоимости услуг в том периоде, в котором оказаны соответствующие услуги. Примерами взносов, которые не зависят от стажа работы, являются взносы, представляющие собой фиксированный процент от заработной платы работника, фиксированную сумму в течение срока оказания услуг работником либо сумму, зависящую от возраста работника.

В пункте А1 представлено соответствующее руководство по применению.

94 Применительно к осуществляемым работниками и третьими лицами взносам, которые распределяются по периодам оказания услуг в порядке, предусмотренном пунктом 93(а), изменения этих взносов отражаются как:

(a) стоимость услуг текущего периода и прошлых периодов (если такие изменения не предусмотрены формализованными положениями программы и не возникают в связи с обязательством, обусловленным практикой); или

(b) актуарные прибыли и убытки (если такие изменения предусмотрены формализованными положениями программы или возникают в связи с обязательством, обусловленным практикой).

95 Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности связаны с такими параметрами, как уровень государственных пенсий или государственного медицинского обеспечения. Оценка таких вознаграждений отражает наилучшую оценку этих параметров на основе предшествующего опыта и других надежных данных.

96 Допущения в отношении затрат на медицинское обеспечение учитывают ожидаемые будущие изменения стоимости медицинского обслуживания, обусловленные инфляцией и специфическими изменениями в затратах на медицинское обеспечение.

97 Оценка вознаграждений, предоставляемых в виде медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности, требует применять допущения относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат для их урегулирования. Организация оценивает будущие затраты на медицинское обеспечение на основе накопленных данных своего собственного опыта, дополненных при необходимости данными за прошлые годы, полученными от других организаций, страховых компаний, медицинских учреждений или других источников. Расчет будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменений в характере потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников программы.

98 На уровень и частоту обращений за медицинской помощью особенно влияют возраст, состояние здоровья и пол работников (и их иждивенцев). На них могут также влиять другие факторы, например географическое положение. Поэтому данные прошлого опыта корректируются с учетом изменения демографического состава населения по сравнению с составом населения, использованным в качестве основы для данных. Они также корректируются при наличии надежных свидетельств того, что прошлые тенденции не будут продолжаться.

Стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки от погашения обязательств по программе

99 Когда организация определяет стоимость услуг прошлых периодов или прибыль или убыток от погашения обязательств по программе, она должна провести переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами на основании текущей справедливой стоимости активов программы и текущих актуарных допущений, включая текущие рыночные процентные ставки и другие текущие рыночные цены, отражающих:

(a) вознаграждения, предлагаемые по программе, и активы программы до внесения в нее изменений, до ее сокращения или полного погашения обязательств по программе; и

(b) вознаграждения, предлагаемые по программе, и активы программы после внесения в нее изменений, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе.

100 Организация не должна разграничивать стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом изменений, внесенных в программу, стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом сокращения программы, и прибыль или убыток от погашения обязательств по программе, если эти операции проводятся вместе. В некоторых случаях изменения вносятся в программу до погашения обязательств: например, когда организация изменяет вознаграждения по программе и производит погашение обязательств по выплате измененных вознаграждений позже. В таких случаях организация признает стоимость услуг прошлых периодов до признания прибыли или убытка от погашения обязательств по программе.

101 Погашение обязательств по программе происходит одновременно с внесением изменений в программу и ее сокращением, если действие программы прекращается и в результате этого производится погашение обязательств по программе, а программа прекращает существовать. Однако прекращение действия программы не считается окончательным погашением обязательств по программе, если данная программа заменяется новой программой, предполагающей вознаграждения, которые, по сути, аналогичны вознаграждениям по программе, прекратившей свое действие.

101A Когда происходит изменение программы, ее сокращение или полное погашение обязательств по программе, организация должна признать и оценить стоимость услуг прошлых периодов или прибыль или убыток от погашения обязательств по этой программе в соответствии с пунктами 99-101 и пунктами 102-112. При этом организация не должна учитывать влияние предельной величины активов. Затем организация должна определить влияние предельной величины активов после внесения изменений в программу, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе и признать изменение данного влияния в соответствии с пунктом 57(d).

Стоимость услуг прошлых периодов

102 Стоимость услуг прошлых периодов представляет собой изменение приведенной стоимости обязательства по планам с установленными выплатами в результате внесения изменений в программу или ее сокращения.

103 Организация должна признавать стоимость услуг прошлых периодов в качестве расходов на более раннюю из следующих дат:

(a) дата внесения изменений в программу или дата сокращения программы; и

(b) дата, на которую организация признает соответствующие затраты на реструктуризацию (см. МСФО (IAS) 37) или выходные пособия (см. пункт 165).

104 Изменение программы происходит, когда организация вводит или аннулирует программу с установленными выплатами или изменяет размер вознаграждений, подлежащих выплате в соответствии с существующей программой с установленными выплатами.

105 Сокращение программы происходит в том случае, когда организация значительно сокращает численность персонала, охватываемого программой. Сокращение программы может произойти в результате какого-либо отдельного события, например закрытия завода, прекращения конкретного вида деятельности, ликвидации или приостановления действия программы.

106 Стоимость услуг прошлых периодов может быть либо положительной (когда вводятся новые виды вознаграждений или изменяются существующие виды вознаграждений таким образом, что приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам увеличивается), либо отрицательной (когда существующие вознаграждения аннулируются или изменяются таким образом, что приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам уменьшается).

107 Если организация уменьшает размер вознаграждений, выплачиваемых по существующей программе с установленными выплатами, и одновременно увеличивает размер других вознаграждений по этой же программе тем же работникам, она рассматривает это изменение как единое чистое изменение.

108 Стоимость услуг прошлых периодов не включает:

(a) влияние различий между фактическим увеличением заработной платы и ранее сделанными допущениями относительно повышения заработной платы на обязательство по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в прошлых периодах (стоимости услуг прошлых периодов в данном случае не существует, поскольку в актуарных допущениях предусмотрена прогнозная величина заработной платы);

(b) недооценку и переоценку размера увеличения пенсий по усмотрению организации, если у нее есть соответствующие обязательства, обусловленные практикой (стоимости услуг прошлых периодов не существует, потому что в актуарных допущениях предусматриваются такого рода увеличения пенсионных выплат);

(c) оценку увеличения размера вознаграждений, возникающего в связи с актуарными прибылями или доходом от активов программы, уже признанными в финансовой отчетности, в том случае, если организация обязана либо по формализованным условиям программы (или по обусловленному практикой обязательству, выходящему за рамки данных условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать профицит активов программы в пользу участников программы даже при условии, что увеличение вознаграждений еще не было официально закреплено (стоимости услуг прошлых периодов не существует, потому что возникающее таким образом увеличение обязательств - это актуарный убыток, см. пункт 88); и

(d) прирост вступивших в силу прав на вознаграждение (т. е. вознаграждений, которые не зависят от дальнейшей работы в организации, см. пункт 72) в том случае, если при отсутствии новых или увеличенных вознаграждений работники выполняют требования, необходимые для того, чтобы права на вознаграждения вступили в силу (стоимости услуг прошлых периодов не существует, потому что организация признает

расчетные затраты на выплату вознаграждений как стоимость услуг текущего периода, т. е. по мере их оказания).

Прибыли и убытки от погашения обязательств по программе

109 Прибыль или убыток от погашения обязательств по программе - это разница между:

(а) приведенной стоимостью обязательства по установленным выплатам, которое исполняется, установленной на дату погашения; и

(б) ценой погашения обязательств по программе, включая передаваемые активы программы и любые платежи, произведенные непосредственно организацией в связи с погашением данного обязательства.

110 Организация признает прибыль или убыток от погашения обязательств по программе с установленными выплатами в момент погашения.

111 Погашение обязательств по программе происходит в результате операции организации, которая прекращает все дальнейшие юридические или обусловленные практикой обязательства в отношении вознаграждений (или их части), предоставляемых по программе с установленными выплатами (за исключением выплаты вознаграждений работникам или от их имени, в соответствии с условиями программы, которые включаются в актуарные допущения). Например, единовременная передача значительных обязательств работодателя по программе страховой компании путем покупки страхового полиса представляет собой погашение обязательств по программе; единовременная денежная выплата, в соответствии с условиями программы, участникам программы в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности не является погашением обязательств по программе.

112 В некоторых случаях организация приобретает страховой полис с целью финансирования некоторых или всех вознаграждений работникам за услуги, оказанных работниками в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не представляет собой погашение обязательств по программе, если за организацией сохраняется юридическое или обусловленное практикой обязательство (см. пункт 46) по выплате дополнительных сумм в случае, если страховщик не выплачивает работникам вознаграждения, предусмотренные страховым полисом. В пунктах 116-119 рассматриваются признание и оценка прав на возмещение по страховым полисам, которые не являются активами программы.

Признание и оценка: активы программы

Справедливая стоимость активов программы

113 Справедливая стоимость активов программы вычитается из приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам при определении суммы дефицита или профицита.

114 Активы программы не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающейся организации фонду, а также не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные организацией и принадлежащие фонду. Активы программы уменьшаются на сумму обязательств фонда, не касающихся выплаты вознаграждений работникам, например на сумму торговой и прочей кредиторской задолженности или на сумму обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.

115 В случае если активы программы включают квалифицируемые страховые полисы, точно соответствующие по сумме и срокам некоторым или всем причитающимся по программе вознаграждениям, справедливая стоимость таких страховых полисов принимается в качестве приведенной стоимости соответствующих обязательств (уменьшенных в случаях, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Возмещения

116 Только в том случае, если практически несомненно, что другая сторона возместит, частично или полностью, затраты, необходимые для погашения обязательства по установленным выплатам, организация:

(а) признает свое право на возмещение в качестве отдельного актива. Организация признает такой актив по его справедливой стоимости;

(б) детализирует и признает изменения справедливой стоимости своего права на возмещение так же, как и изменения справедливой стоимости активов программы (см. пункты 124 и 125). Компоненты затрат по программе с установленными выплатами, признаваемые в соответствии с пунктом 120, могут признаваться за вычетом сумм, связанных с изменениями балансовой стоимости права на возмещение.

117 Иногда организация может обратиться за частичной или полной выплатой затрат на погашение обязательства по установленным выплатам к другой стороне, например к страховщику. Квалифицируемые страховые полисы в соответствии с пунктом 8 являются активами программы. Организация учитывает квалифицируемые страховые полисы таким же образом, как и все другие активы программы, при этом положения пункта 116 не применяются (см. пункты 46-49 и 115).

118 Если страховой полис, имеющийся у организации, не является квалифицируемым страховым полисом, он не является активом программы. В таких случаях применяется пункт 116: организация признает свое право на возмещение в соответствии со страховым полисом как отдельный актив, а не как вычет при определении дефицита или профицита по программе с установленными выплатами. Пункт 140(b) требует, чтобы организация раскрывала краткую информацию о связи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.

119 Если право на возмещение возникает в связи со страховым полисом, который точно соответствует по сумме и срокам некоторым или всем причитающимся по программе с установленными выплатами вознаграждениям, справедливая стоимость права на возмещение принимается в качестве приведенной стоимости соответствующего обязательства (с учетом необходимых сокращений в случаях, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Компоненты затрат по программе с установленными выплатами

120 Организация признает компоненты затрат по программе с установленными выплатами, за исключением случаев, когда какой-либо другой МСФО требует или разрешает включать их в первоначальную стоимость актива, следующим образом:

(а) стоимость услуг (см. пункты 66-112 и пункт 122А) в составе прибыли или убытка;

(b) чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункты 123-126) в составе прибыли или убытка; и

(с) переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами (см. пункты 127-130) в составе прочего совокупного дохода.

121 В соответствии с другими МСФО некоторые затраты на выплату вознаграждений работникам должны включаться в первоначальную стоимость активов, таких как запасы и основные средства (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16). Затраты по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в первоначальную стоимость таких активов, включают соответствующую долю компонентов, перечисленных в пункте 120.

122 Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, признанная в составе прочего совокупного дохода, не должна реклассифицироваться в состав прибыли или убытка в последующем периоде. Однако организация может переносить данные суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода, в пределах собственного капитала.

Стоимость услуг текущего периода

122А Организация определяет стоимость услуг текущего периода на основании актуарных допущений, определенных на дату начала годового отчетного периода. Однако если организация проводит переоценку чистого обязательства (актива) по программе с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99, она должна определять стоимость услуг текущего периода применительно к оставшейся части годового отчетного периода после внесения изменений в программу, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе, исходя из актуарных допущений, использованных для переоценки чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99(b).

Чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами

123 Организация определяет чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами путем умножения чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83.

123А Для определения чистой величины процентов в соответствии с пунктом 123 организация должна использовать чистое (чистый) обязательство (актив) программы с установленными выплатами и ставку дисконтирования, определенные на дату начала годового отчетного периода. Однако если организация проводит переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99, она должна определять чистую величину процентов применительно к оставшейся части годового отчетного периода после внесения изменений в программу, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе, с использованием:

(а) чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, определенного в соответствии с пунктом 99(б); и

(б) ставки дисконтирования, использованной для переоценки чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99(б).

При применении пункта 123А организация также должна учитывать изменения чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в течение периода в результате внесения взносов или выплаты вознаграждений.

124 Чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами может рассматриваться как совокупность дохода от процентов по активам программы, процентных затрат по обязательству по установленным выплатам и процентов по влиянию предельной величины активов, как указано в пункте 64.

125 Доход от процентов по активам программы - компонент дохода от активов программы, который определяется путем умножения справедливой стоимости активов программы на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 123А. Организация определяет справедливую стоимость активов программы по состоянию на начало годового отчетного периода. Однако если организация проводит переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99, она должна определять доход от процентов за оставшуюся часть годового отчетного периода после внесения изменений в программу, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе, на основе активов программы, использованных для переоценки чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99(б). При применении пункта 125 организация также должна учитывать изменения активов программы в течение периода в результате внесения взносов или выплаты вознаграждений. Разница между доходом от процентов по активам программы и доходом от активов программы включается в переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами.

126 Проценты по влиянию предельной величины активов - часть общего изменения влияния предельной величины активов, которая определяется путем умножения влияния предельной величины активов на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 123А. Организация определяет влияние предельной величины активов по состоянию на начало годового отчетного периода. Однако если организация проводит переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в соответствии с пунктом 99, она должна определять проценты по влиянию предельной величины активов за оставшуюся часть годового отчетного периода после внесения изменений в программу, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе, с учетом любых изменений влияния предельной величины активов, определенного в соответствии с

пунктом 101А. Разница между суммой процентов по влиянию предельной величины активов и суммой общего изменения влияния предельной величины активов включается в переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами.

Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами

127 Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами включает:

(а) актуарные прибыли и убытки (см. пункты 128 и 129);

(b) доход от активов программы (см. пункт 130), за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункт 125); и

(с) изменение влияния предельной величины активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункт 126).

128 Актуарные прибыли и убытки возникают в результате увеличения или уменьшения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам из-за изменений актуарных допущений и корректировок на основе опыта. Причины возникновения актуарных прибылей и убытков включают, например:

(а) неожиданно высокие или низкие показатели текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размера заработной платы, вознаграждений (если формализованные или обусловленные сложившейся практикой условия программы предусматривают увеличение размера вознаграждений для компенсирования инфляции) или медицинских затрат;

(b) влияние изменений допущений в отношении формы выплаты вознаграждений;

(с) влияние изменений оценок в отношении будущего уровня текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размера заработной платы, вознаграждений (если формализованные или обусловленные сложившейся практикой условия программы предусматривают увеличение размера вознаграждений для компенсирования инфляции) или медицинских затрат; и

(d) влияние изменений ставки дисконтирования.

129 Актуарные прибыли и убытки не включают изменения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, вызванные введением новой программы, внесением изменений в существующую программу, сокращением программы или погашением обязательств по программе с установленными выплатами, или изменения размера вознаграждений, выплачиваемых по программе с установленными выплатами. Результатом таких изменений являются стоимость услуг прошлых периодов, либо прибыль или убыток от погашения обязательств по программе.

130 При определении дохода от активов программы организация вычитает затраты на управление активами программы и налоги, подлежащие уплате самой программой, кроме налога, включенного в актуарные допущения, использованные при оценке обязательства по установленным выплатам (пункт 76). Прочие административные расходы не подлежат вычету из дохода от активов программы.

Представление

Взаимозачет

131 Организация должна осуществлять взаимозачет актива, относящегося к одной программе, и обязательства, относящегося к другой программе, только тогда, когда она:

(а) имеет юридически защищенное право использовать профицит одной программы для расчета по обязательствам другой программы; и

(б) намеревается либо произвести расчет по обязательствам на нетто-основе, либо одновременно реализовать профицит одной программы и произвести расчет по своему обязательству другой программы.

132 Критерии взаимозачета аналогичны тем, что установлены для финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*».

Разделение по принципу краткосрочные/долгосрочные

133 Некоторые организации отличают оборотные активы и обязательства от долгосрочных. Настоящий стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли организации различать краткосрочную и долгосрочную части активов и обязательств, возникающих в связи с предоставлением вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Компоненты затрат по программе с установленными выплатами

134 В соответствии с пунктом 120 организация должна признавать стоимость услуг и чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами в составе прибыли или убытка. В настоящем стандарте не рассматриваются требования о том, как организация должна представлять стоимость услуг и чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами. Организация представляет указанные компоненты в соответствии с МСФО (IAS) 1.

Раскрытие информации

135 Организация должна раскрывать информацию, которая:

(а) объясняет характеристики ее программ с установленными выплатами и связанные с ними риски (см. пункт 139);

(b) идентифицирует и объясняет суммы, представленные в ее финансовой отчетности, которые возникают в связи с ее программами с установленными выплатами (см. пункты 140-144); и

(c) описывает, как ее программы с установленными выплатами могут повлиять на сумму, сроки и неопределенность будущих денежных потоков организации (см. пункты 145-147).

136 Для достижения целей, изложенных в пункте 135, организация должна рассмотреть все перечисленные ниже аспекты:

(a) степень детализации, необходимую для выполнения требований к раскрытию информации;

(b) насколько большое значение следует придавать каждому из различных требований;

(c) необходимый уровень агрегирования или детализации информации; и

(d) нужна ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация для оценки раскрытой количественной информации.

137 Если информация, раскрытая в соответствии с требованиями настоящего стандарта и других МСФО, является недостаточной для достижения целей, изложенных в пункте 135, то организация должна раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей. Например, организация может представить анализ приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, в котором разграничиваются характер, характеристики и риски, связанные с обязательствами. В такой раскрываемой информации могут разграничиваться:

(a) суммы, причитающиеся действующим участникам, участникам с отсроченной выплатой вознаграждений и пенсионерам;

(b) вступившие в силу права на вознаграждение и начисленные, но не вступившие в силу права на вознаграждение;

(c) условные вознаграждения, суммы, относимые на будущее увеличение заработной платы, и прочие вознаграждения.

138 Организация должна рассмотреть вопрос о необходимости детализации раскрываемой информации, полностью или частично, с целью разграничения программ или групп программ, характеризующихся существенно разными рисками. Например, организация может детализировать раскрываемую информацию о программах по одной или нескольким из следующих характеристик:

(a) различное географическое местоположение;

(b) различные характеристики, например программы на основе усредненной заработной платы, программы на основе последней заработной платы и программы медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности;

(c) различные нормативно-правовые базы;

(d) различные отчетные сегменты;

(e) различные схемы финансирования (например, полностью нефинансируемые, полностью или частично финансируемые).

Характеристики программ с установленными выплатами и связанных с ними рисков

139 Организация раскрывает:

(a) информацию о характеристиках своих программ с установленными выплатами, включая:

(i) характер вознаграждений, предоставляемых в соответствии с программой (например, программа с установленными выплатами на основе последней заработной платы или программа на основе взносов с гарантией);

(ii) описание нормативно-правовой базы, в рамках которой функционирует программа, например уровня минимальных требований к финансированию и влияния нормативно-правовой базы на программу, например, предельной величины активов (см. пункт 64);

(iii) описание обязанностей другой организации по управлению программой, например обязанности попечителей или членов правления программы;

(b) описание рисков, которым программа подвергает организацию, при этом особое внимание должно уделяться необычным, специфическим для организации или программы рискам, а также существенным концентрациям рисков. Так, если активы программы инвестируются, главным образом, в один класс инвестиций, например недвижимость, программа может подвергать организацию концентрации риска, связанного с рынком недвижимости;

(c) описание изменений, внесенных в программу, сокращений программы и погашения обязательств по программе.

Объяснение сумм, представленных в финансовой отчетности

140 Организация должна предоставить сверку остатка на начало периода с остатком на конец периода по каждому из следующих показателей (если применимо):

(a) чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами с отдельным раскрытием сверки:

(i) активов программы;

(ii) приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам;

(iii) влияния предельной величины активов;

(b) права на возмещение. Организация должна также описать связь между правами на возмещение и соответствующими обязательствами.

141 В каждой сверке, перечисленной в пункте 140, должны указываться все перечисленные ниже аспекты (если применимо):

(a) стоимость услуг текущего периода;

(b) процентный доход или расход;

(с) переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами с отдельным отражением:

(i) дохода от активов программы, за исключением сумм, включенных в проценты в соответствии с подпунктом (b);

(ii) актуарных прибылей и убытков, возникающих в результате изменений демографических допущений (см. пункт 76(a));

(iii) актуарных прибылей и убытков, возникающих в результате изменений финансовых допущений (см. пункт 76(b));

(iv) изменений влияния ограничения чистого актива программы с установленными выплатами до величины предельной величины актива, за исключением сумм, включенных в проценты в соответствии с подпунктом (b). Организация должна также раскрыть то, как она определяет максимально доступную экономическую выгоду, то есть будет ли данная выгода получена в форме возвратов, сокращения будущих взносов или комбинации того и другого;

(d) стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки, возникающие в результате погашения обязательств по программе. В соответствии с пунктом 100 стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки, возникающие в результате погашения обязательств по программе, могут не разделяться, если они возникают вместе;

(e) влияние изменений валютных курсов;

(f) взносы в программу с отдельным указанием взносов со стороны работодателя и участников программы;

(g) платежи из средств программы с отдельным указанием сумм, выплаченных в связи с погашением обязательств;

(h) влияние объединений и выбытий бизнесов.

142 Организация должна разделить информацию о справедливой стоимости активов программы на классы в зависимости от характера данных активов и связанных с ними рисков, подразделяя каждый класс активов программы на активы, имеющие рыночную котировку на активном рынке (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»), и активы, не имеющие таковой. Например, учитывая уровень раскрытия информации, обсуждаемый в пункте 136, организация может выделять:

(a) денежные средства и их эквиваленты;

(b) долевые инструменты (распределенные по отраслям, размерам компаний, географическому местоположению и т. д.);

(c) долговые инструменты (распределенные по типам эмитентов, кредитному качеству, географическому местоположению и т. д.);

(d) объекты недвижимости (распределенные по географическому местоположению и т. д.);

(e) производные инструменты (распределенные по типам рисков, лежащих в основе договора: например, процентные договоры, валютные договоры, долевые договоры, кредитные договоры, свопы, компенсирующие риски того, что продолжительность жизни работников, охваченных программой, окажется дольше ожидаемой, и т. д.);

(f) инвестиционные фонды (распределенные по типам фондов);

(g) ценные бумаги, обеспеченные активами; и

(h) структурированный долг.

143 Организация раскрывает справедливую стоимость собственных переводных финансовых инструментов, удерживаемых в качестве активов программы, и справедливую стоимость активов программы, которые представляют собой занятую организацией недвижимость или другие используемые ею активы.

144 Организация раскрывает существенные актуарные допущения, использованные для определения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам (см. пункт 76). Такая информация должна раскрываться в абсолютном выражении (например, как абсолютное процентное соотношение, а не как маржа между разными процентами и прочими переменными). Если организация раскрывает информацию по группе программ в целом, она должна предоставлять такую информацию в виде средневзвешенных величин или значений в относительно узких диапазонах.

Суммы, сроки и неопределенность будущих денежных потоков

145 Организация раскрывает:

(a) анализ чувствительности по каждому существенному актуарному допущению (которое раскрывается в соответствии с пунктом 144) по состоянию на конец отчетного периода с раскрытием информации о том, как на обязательство по установленным выплатам повлияли бы обоснованно возможные на эту дату изменения соответствующего актуарного допущения;

(b) методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности, требуемого подпунктом (a), а также ограничения данных методов;

(c) изменения (по сравнению с предыдущим периодом) методов и допущений, использованных при подготовке анализа чувствительности, и причины таких изменений.

146 Организация описывает все стратегии по балансированию активов и обязательств, используемые программой или организацией для управления рисками, включая использование аннуитетов и других методик, таких как свопы, компенсирующие риски того, что продолжительность жизни работников, охваченных программой, окажется дольше ожидаемой.

147 Для того чтобы описать влияние программы с установленными выплатами на будущие денежные потоки организации, организация раскрывает следующую информацию:

(a) описание схем и политики финансирования, которые влияют на будущие взносы;

(b) взносы в программу, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде;

(c) информация о сроках погашения обязательства по установленным выплатам. Она должна включать средневзвешенную продолжительность обязательства по установленным выплатам и может включать иную информацию о распределении сроков выплаты вознаграждений, такую как анализ сроков выплаты вознаграждений.

Совместные программы нескольких работодателей

148 Если организация участвует в совместной программе нескольких работодателей с установленными выплатами, она должна раскрыть следующее:

(a) описание схем финансирования, включая метод, использованный для определения размера взносов организации, и минимальные требования к финансированию;

(b) описание того, в какой степени организация может нести ответственность перед программой по обязательствам других организаций в соответствии с условиями совместной программы нескольких работодателей;

(c) описание согласованного распределения дефицита или профицита в случае:

(i) ликвидации программы; или

(ii) выхода организации из программы;

(d) если организация отражает данную программу как программу с установленными взносами в соответствии с пунктом 34, она должна раскрыть следующую информацию в дополнение к информации, требуемой подпунктами (a)-(c), и вместо информации, требуемой пунктами 139-147:

(i) тот факт, что данная программа является программой с установленными выплатами;

(ii) причину отсутствия достаточной информации для отражения данной программы как программы с установленными выплатами;

(iii) взносы в программу, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде;

(iv) информацию о дефиците или профиците программы, который может повлиять на сумму будущих взносов, включая основу, использованную для определения такого дефицита или профицита, и последствия для организации, при наличии таковых;

(v) степень участия организации в программе по сравнению с другими участвующими организациями. Примеры показателей, которые можно использовать для описания степени участия в программе, включают пропорциональную долю организации в общей сумме взносов в программу или пропорциональную долю организации в общем количестве активных работников - членов программы, вышедших на пенсию работников - членов программы и бывших работников - членов программы, имеющих право на получение вознаграждений, если такая информация имеется в наличии.

Программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем

149 Если организация участвует в программе с установленными выплатами, которая разделяет риски между организациями, находящимися под общим контролем, она должна раскрыть следующую информацию:

(a) соглашение или заявленную политику в отношении распределения чистых затрат по программе с установленными выплатами или факт отсутствия такой политики;

(b) политику определения размера взносов, которые должны вноситься организацией;

(с) если организация отражает распределение чистых затрат по программе с установленными выплатами в соответствии с пунктом 41, всю информацию о программе в целом в соответствии с требованиями пунктов 135-147;

(d) если организация отражает взносы, подлежащие внесению в течение периода, в соответствии с пунктом 41, информацию о программе в целом в соответствии с требованиями пунктов 135-137, 139, 142-144 и 147 (a) и (b).

150 Информация, требуемая пунктами 149 (с) и (d), может быть раскрыта посредством перекрестной ссылки на информацию, раскрытую в финансовой отчетности другой организации группы, если:

(a) данная финансовая отчетность организации группы отдельно идентифицирует и раскрывает информацию, требуемую в отношении данной программы; и

(b) данная финансовая отчетность организации группы доступна для пользователей финансовой отчетности на тех же условиях, что и финансовая отчетность данной организации, и в те же сроки, что и финансовая отчетность данной организации, или более ранние сроки.

Требования к раскрытию информации, предусматриваемые другими МСФО

151 В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 24 организация раскрывает информацию относительно:

(a) операций со связанными сторонами по программам вознаграждений по окончании трудовой деятельности; и

(b) вознаграждений по окончании трудовой деятельности для ключевого управленческого персонала.

152 В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 организация раскрывает информацию об условных обязательствах, возникающих в связи с обязательствами по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

153 Прочие долгосрочные вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, включают, например:

(a) оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, такое как оплачиваемый отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;

(b) выплаты к юбилеям или иные вознаграждения за выслугу лет;

(c) выплаты при длительной потере трудоспособности;

(d) участие в прибыли и премии; и

(е) отсроченное вознаграждение.

154 Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не подвержена такой же степени неопределенности, как оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. По этой причине настоящий стандарт требует применять для прочих долгосрочных вознаграждений работникам упрощенный метод учета. В отличие от метода учета, требуемого в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках данного метода переоценки не признаются в составе прочего совокупного дохода.

Признание и оценка

155 Для признания и оценки профицита или дефицита по программе прочих долгосрочных вознаграждений работникам, организация применяет пункты 56-98 и 113-115. Для признания и оценки прав на возмещение организация применяет пункты 116-119.

156 В отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам организация признает чистую суммарную величину указанных ниже статей в составе прибыли или убытка, за исключением тех статей, которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива:

(a) стоимость услуг (см. пункты 66-112 и пункт 122А);

(b) чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункты 123-126); и

(c) переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами (см. пункты 127-130).

157 Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам являются выплаты при длительной потере трудоспособности. Если размер выплат зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает в момент оказания услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность того, что потребуется осуществить платеж, и период, за который ожидается произвести такой платеж. Если уровень выплат одинаков для нетрудоспособного лица независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на такие выплаты признаются тогда, когда происходит событие, которое приводит к длительной потере трудоспособности.

Раскрытие информации

158 Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, другие МСФО могут требовать раскрытия информации. Например, в соответствии с МСФО (IAS) 24 требуется раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

Выходные пособия

159 Настоящий стандарт рассматривает выходные пособия отдельно от других видов вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательства в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работником. Выходные пособия являются результатом либо решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником, либо решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

160 Выходные пособия не включают вознаграждения работникам, возникающие при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника без предложения со стороны организации или в результате обязательных требований о выходе на пенсию, потому что такие вознаграждения являются вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Некоторые организации при расторжении трудового соглашения с работником по его собственному желанию предоставляют ему соответствующее вознаграждение меньшего размера (по сути, вознаграждение по окончании трудовой деятельности), нежели при расторжении трудового соглашения по требованию организации. Разница между суммой вознаграждения, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника, и суммой вознаграждения большего размера, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по требованию организации, представляет собой выходное пособие.

161 Форма вознаграждения не определяет тот факт, предоставляется ли оно в обмен на услуги или в обмен на расторжение трудового соглашения с работником. Выходные пособия обычно представляют собой единовременные выплаты, но иногда также включают:

(a) увеличение размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности опосредованно через программу вознаграждений работникам или напрямую;

(b) заработную плату, выплачиваемую до конца предусмотренного периода уведомления, если работник больше не оказывает услуг, обеспечивающих организации получение экономических выгод.

162 Ниже описываются признаки, указывающие на то, что вознаграждения работникам предоставляются в обмен на их услуги:

(a) вознаграждения зависят от услуг, которые будут предоставляться в будущем (включая вознаграждения, размер которых увеличивается при дальнейшем оказании услуг);

(b) вознаграждения предоставляются в соответствии с условиями программы вознаграждений работникам.

163 Некоторые выходные пособия предоставляются в соответствии с условиями существующей программы вознаграждений работникам. Например, они могут предусматриваться законодательным актом, трудовым или коллективным договором или могут подразумеваться, исходя из предшествующей практики работодателя по выплате аналогичных пособий. В качестве другого примера: если организация делает предложение о выплате вознаграждений, действующее в течение длительного периода, или между предложением и ожидаемой датой фактического расторжения трудового соглашения проходит длительный период времени, организация рассматривает вопрос о том, учредила ли она новую программу вознаграждений работникам и, следовательно, являются ли вознаграждения, предлагаемые в соответствии с данной программой, выходными

пособиями или вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Вознаграждения работникам, предоставляемые в соответствии с условиями программы вознаграждений работникам, представляют собой выходные пособия, если они выплачиваются в результате принятия организацией решения о расторжении трудового соглашения с работником и не зависят от оказания услуг в будущем.

164 Некоторые вознаграждения работникам предоставляются независимо от причины ухода работника. Хотя факт будущей выплаты таких вознаграждений характеризуется определенностью (с учетом требований, связанных с условиями перехода прав, или минимальных требований к периоду оказания услуг), сроки их выплаты являются неопределенными. Несмотря на то, что такие вознаграждения описываются в некоторых юрисдикциях как компенсации или возмещение за расторжение трудового соглашения, они являются скорее вознаграждениями, предоставляемыми по окончании трудовой деятельности, нежели выходными пособиями, и организация отражает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

Признание

165 Организация признает обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

(а) когда организация не может аннулировать предложение о выплате данных вознаграждений; и

(b) когда организация признает затраты на реструктуризацию, которая относится к сфере применения МСФО (IAS) 37 и предполагает выплату выходных пособий.

166 В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате решения работника принять предложение о предоставлении вознаграждения в обмен на расторжение трудового соглашения, организация теряет свое право аннулировать предложение о выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

(а) дата принятия работником предложения; и

(b) дата вступления в силу ограничения (например, требование, предусмотренное законодательством, регулируемыми органами или договором, или ограничение иного рода) в отношении возможности организации аннулировать предложение. Если ограничение существовало на момент предложения, этой датой является дата предложения.

167 В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате принятия организацией решения о расторжении трудового соглашения с работником, организация теряет свое право аннулировать предложение после уведомления соответствующих работников о плане по расторжению трудового соглашения, при условии выполнения всех следующих критериев:

(а) действия, требуемые для завершения программы, указывают на небольшую вероятность того, что в план будут внесены существенные изменения;

(b) план идентифицирует количество работников, трудовое соглашение с которыми будет расторгнуто, их должности или функции и их местонахождение (при этом, программа не должна содержать имена каждого отдельного работника), и ожидаемую дату завершения реализации плана;

(с) план подробно описывает выходные пособия, которые получают работники, таким образом, чтобы работники могли определить вид и сумму пособий, которые они получают после расторжения трудового соглашения.

168 Если организация признает выходные пособия, ей, возможно, также придется отражать в учете изменения, вносимые в план, или сокращение программы других вознаграждений работникам (см. пункт 103).

Оценка

169 Организация оценивает выходные пособия при первоначальном признании и признает и оценивает последующие изменения в соответствии с характером вознаграждения при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, организация применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:

(а) если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, организация применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам;

(б) если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, организация применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам.

170 Поскольку выходные пособия не предоставляются в обмен на услуги, пункты 70-74, рассматривающие вопросы отнесения вознаграждений на периоды оказания услуг, не применяются.

Пример, иллюстрирующий пункты 159-170

Общая информация

В результате недавнего приобретения организация планирует через десять месяцев закрыть фабрику и в тот же момент прекратить деятельность всех оставшихся на фабрике работников. Поскольку организации необходимы профессиональные знания и опыт работников фабрики для завершения некоторых договоров, она объявляет о следующей программе расторжения трудовых соглашений.

Каждый работник, который остается и оказывает свои услуги до закрытия фабрики, на дату прекращения трудовых отношений получит денежный платеж в размере 30 000 д. е. Работники, уволившиеся до закрытия фабрики, получат 10 000 д. е.

На фабрике работает 120 работников. В соответствии с ожиданиями организации на момент объявления о программе 20 из них уволятся до закрытия. Следовательно, общая сумма ожидаемых денежных оттоков по программе составляет 3 200 000 д. е. (то есть 20 x 10 000 д. е. + 100 x 30 000 д. е.). В соответствии с пунктом 160 организация отражает вознаграждения, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения, как выходные пособия, а вознаграждения, предоставляемые в обмен на услуги, как краткосрочные вознаграждения работникам.

Выходные пособия

Пособие, предоставляемое в обмен на расторжение трудового соглашения, составляет 10 000 д. е. Это сумма, которую организация должна будет выплатить работникам за расторжение трудового соглашения независимо от того, остаются ли работники и оказывают ли они услуги до закрытия фабрики или увольняются до ее закрытия. Даже при том, что работники могут уволиться до закрытия фабрики, расторжение трудовых соглашений со всеми работниками - это результат решения организации закрыть фабрику и расторгнуть трудовые соглашения с работниками (то есть все работники будут уволены, когда фабрика закроется). Следовательно, организация признает обязательство на сумму 1 200 000 д. е. (то есть 120 x 10 000 д. е.) по выплате выходных пособий, предоставляемых в соответствии с программой вознаграждений работникам, на самую раннюю из следующих дат: дату, на которую было объявлено о программе расторжения трудовых соглашений, и дату, на которую организация признает затраты на реструктуризацию в связи с закрытием фабрики.

Вознаграждения, предоставляемые в обмен на услуги

Дополнительные вознаграждения, которые работники получают, если будут оказывать услуги в течение всего десятимесячного периода, представляют собой вознаграждения в обмен на услуги, оказанные за указанный период. Организация отражает их как краткосрочные вознаграждения работникам, потому что в соответствии с ожиданиями организации они будут выплачены до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода. В этом примере дисконтирование не требуется, таким образом, расход в размере 200 000 д. е. (т. е. 2 000 000 д. е., деленные на 10) признается в каждом месяце на протяжении десятимесячного периода оказания услуг с соответствующим увеличением балансовой стоимости обязательства.

Раскрытие информации

171 Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает специфических требований к раскрытию информации о выходных пособиях, другие МСФО могут предусматривать такие требования. Например, МСФО (IAS) 24 требует раскрытия информации о вознаграждениях, предоставляемых ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

Переходные положения и дата вступления в силу

172 Организация должна применять настоящий **стандарт** в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий **стандарт** в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

173 Организация должна применять настоящий **стандарт** ретроспективно, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «**Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки**», за исключением того, что:

(а) организация не должна корректировать балансовую стоимость активов, находящихся вне сферы применения настоящего стандарта, с учетом изменений затрат на выплату вознаграждений работникам, которые были включены в балансовую стоимость до даты первоначального применения. Датой первоначального применения является

начало наиболее раннего из предыдущих периодов, представленных в первой финансовой отчетности, в которой организация применяет настоящий стандарт;

(b) в финансовой отчетности за периоды, начинающиеся до 1 января 2014 года, организация не должна представлять сравнительную информацию в соответствии с требованиями к раскрытию информации, установленными в пункте 145 в отношении чувствительности обязательства по установленным выплатам.

174 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 8, а также поправки в пункт 113. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

175 Документом МСФО (IAS) 19 «Программы с установленными выплатами: взносы работников» (поправки к МСФО (IAS) 19), выпущенным в ноябре 2013 года, внесены изменения в пункты 93-94. Организация должна применить данные поправки в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

176 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

177 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

179 Документом «Внесение изменений в программу, сокращение программы или погашение обязательств по программе» (поправки к МСФО (IAS) 19), выпущенным в феврале 2018 года, добавлены пункты 101А, 122А и 123А и внесены изменения в пункты 57, 99, 120, 123, 125, 126 и 156. Организация должна применять указанные поправки в отношении изменений программы, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе, произошедших на дату или после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 января 2019 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Приложение А

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО. В нем описано применение требований, содержащихся в пунктах 92-93, и оно имеет такую же силу, как и другие части настоящего МСФО.

A1 Требования к учету взносов, осуществляемых работниками или третьими лицами, проиллюстрированы на схеме ниже.

A1 Требования к учету взносов, осуществляемых работниками или третьими лицами, проиллюстрированы на схеме ниже.



(1) Пунктирная стрелка означает, что организация вправе выбрать любой из указанных методов учета.

Приложение 12
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»¹⁹

¹⁹ Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, Совет внес следующие поправки в терминологию, используемую в настоящем стандарте, в целях соответствия другим МСФО: (a) термин «налогооблагаемый доход» был изменен на «налогооблагаемую прибыль или налоговый убыток», (b) термин «признанные доходы/расходы» был изменен на «признанный в составе прибыли или убытка», (c) термин «относимый на кредит доли акционеров/собственного капитала» был изменен на «признанный вне прибыли или убытка», и (d) термин «пересмотр бухгалтерской оценки» был изменен на «изменение в бухгалтерской оценке».

Сфера применения

1 Настоящий стандарт должен применяться при учете и раскрытии информации о государственных субсидиях и при раскрытии информации о других формах государственной помощи.

2 Настоящий стандарт не применяется в отношении:

(а) особых вопросов, возникающих при отражении государственных субсидий в финансовой отчетности, отражающей влияние изменения цен, или в составе дополнительной информации аналогичного характера;

(б) государственной помощи, предоставленной организации в форме льгот при определении налогооблагаемой прибыли или налоговых убытков, определяемых или ограничиваемых исходя из величины обязательства по налогу на прибыль. Примерами таких льгот являются налоговые каникулы, инвестиционные налоговые вычеты, налоговые вычеты по ускоренной амортизации и снижение ставок налога на прибыль;

(с) участия государства в капитале организации;

(д) государственных субсидий, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Определения

3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Под «государством» понимается правительство, правительственные органы и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Государственная помощь - действия государства, направленные на предоставление какой-либо экономической выгоды определенной организации или ряду организаций, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь в контексте настоящего стандарта не включает выгоды, предоставляемые опосредованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в развиваемых районах или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Государственные субсидии - помощь, оказываемая государством в форме передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью организации. К государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается разумной оценке, а также такие сделки с государством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации²⁰.

²⁰ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 10 «Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью».

Субсидии, относящиеся к активам - государственные субсидии, основное условие которых состоит в том, что организация, удовлетворяющая требованиям по их получению, должна купить, построить или иным образом приобрести долгосрочные активы. Могут существовать также дополнительные условия, ограничивающие вид активов или их местонахождение, либо периоды, в течение которых их следует приобрести или удерживать.

Субсидии, относящиеся к доходу - государственные субсидии, отличные от относящихся к активам.

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

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

4 Государственная помощь может принимать разнообразные формы и различаться как по характеру предоставляемой помощи, так и по условиям, обычно связанным с ней. Цель предоставления помощи может состоять в том, чтобы побудить организацию приступить к таким действиям, к которым в обычных условиях, при отсутствии такой помощи, она бы не приступила.

5 Получение организацией государственной помощи может иметь важное значение для подготовки финансовой отчетности по двум причинам. Во-первых, в случае передачи ресурсов должен быть найден соответствующий метод учета такой передачи. Во-вторых, желательно обозначить, в какой степени организация получила выгоды от получения такой помощи в отчетном периоде. Это облегчает сопоставление показателей финансовой отчетности с ее показателями за прошлые периоды и с финансовой отчетностью других организаций.

6 Государственные субсидии иногда обозначаются другими словами, например: дотации, субвенции или премии.

Государственные субсидии

7 Государственные субсидии, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться до тех пор, пока не появится разумная уверенность в том, что:

- (a) организация выполнит связанные с ними условия; и
- (b) субсидии будут получены.

8 Государственная субсидия не признается до тех пор, пока не появится разумная уверенность в том, что организация выполнит условия, связанные с субсидией, и что субсидия будет получена. Получение субсидии само по себе не обеспечивает окончательное доказательство того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.

9 Способ получения субсидии не влияет на выбор метода учета, который должен применяться по отношению к субсидии. Таким образом, субсидия учитывается одинаково, независимо от того, получена ли она в форме денежных средств или в форме уменьшения обязательств перед государством.

10 Условно-безвозвратный заем, предоставленный государством, учитывается как государственная субсидия, если имеется разумная уверенность в том, что организация выполнит условия прощения займа.

10А Выгода, получаемая от займа, предоставленного государством по ставке процента ниже рыночной, учитывается как государственная субсидия. Заем должен быть признан и оценен в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*». Выгода от использования ставки процента ниже рыночной должна оцениваться как разница между первоначальной балансовой стоимостью займа, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 39, и поступившими средствами. Указанная выгода учитывается в соответствии с настоящим стандартом. Организация должна рассмотреть условия и обязанности, которые были или должны быть выполнены при идентификации затрат, которые выгода, получаемая от займа, должна компенсировать.

11 После признания государственной субсидии все связанные с ней условные обязательства или условные активы отражаются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*».

12 Государственные субсидии следует признавать в составе прибыли или убытка на систематической основе на протяжении периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, для компенсации которых предназначались данные субсидии.

13 Существует два основных подхода к порядку учета государственных субсидий: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия признается вне состава прибыли или убытка, и подход с позиции доходов, в соответствии с которым субсидия относится в состав прибыли или убытка на протяжении одного или нескольких отчетных периодов.

14 Сторонники подхода с позиции капитала выдвигают следующие аргументы:

(а) Государственные субсидии представляют собой способ финансирования и, следовательно, должны отражаться в отчете о финансовом положении, а не признаваться в составе прибыли или убытка с целью компенсации статей расходов, которые они финансируют. Поскольку возврат субсидий не ожидается, такие субсидии следует признавать вне прибыли или убытка.

(b) Неправомерно признавать государственные субсидии в составе прибыли или убытка, поскольку они не заработаны, но представляют собой стимулы, предоставляемые государством, с которыми не связаны никакие затраты.

15 В пользу подхода с позиции доходов выдвигаются следующие аргументы:

(а) Так как государственные субсидии представляют собой поступления из источников, отличных от акционеров, их следует признавать не непосредственно в собственном капитале, а в составе прибыли или убытка в соответствующих периодах.

(b) Государственные субсидии редко предоставляются безвозмездно. Организация зарабатывает их посредством соблюдения связанных с ними условий и выполнения предусмотренных обязанностей. Поэтому государственные субсидии следует признавать в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов, в которых организация

признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные субсидии должны компенсировать.

(с) Поскольку налог на прибыль и другие налоги представляют собой расходы, логично таким же образом отражать государственные субсидии, являющиеся продолжением фискальной политики, в составе прибыли или убытка.

16 Для подхода с позиции доходов фундаментально важно, чтобы государственные субсидии признавались в составе прибыли или убытка на систематической основе на протяжении периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные субсидии должны компенсировать. Признание государственных субсидий в составе прибыли или убытка в момент получения не соответствует принципу учета по методу начисления (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности») и допустимо только в том случае, если не существует базы для распределения субсидии по периодам, кроме того периода, в котором она была получена.

17 В большинстве случаев периоды, на протяжении которых организация признает связанные с государственной субсидией затраты или расходы, легко определяются. Таким образом, при признании конкретных расходов субсидии признаются в составе прибыли или убытка в тех же периодах, что и соответствующие расходы. Аналогично субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, обычно признаются в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов и в тех пропорциях, в которых признаются расходы по амортизации данных активов.

18 Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут также потребовать выполнения определенных обязанностей и тогда будут относиться в состав прибыли или убытка в тех же периодах, в которых возникают затраты, связанные с выполнением данных обязанностей. Например, субсидия в виде земельного участка может быть предоставлена с тем условием, что на этом участке будет возведено здание, и в таком случае может быть уместным признание ее в составе прибыли или убытка в течение срока службы этого здания.

19 Субсидии иногда предоставляются в составе комплексной финансовой или фискальной помощи, с которой связан ряд условий. В таких случаях требуется тщательность при определении условий, ведущих к возникновению затрат и расходов, которые, в свою очередь, определяют периоды, на протяжении которых субсидия будет заработана. Может оказаться уместным разнесение части субсидии на одной основе, а части - на другой.

20 Государственная субсидия, которая подлежит получению в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки или в целях оказания организации немедленной финансовой поддержки без каких-либо будущих соответствующих затрат, признается в составе прибыли или убытка того периода, в котором она подлежит получению.

21 В определенных обстоятельствах государственные субсидии могут предоставляться для оказания организации немедленной финансовой помощи, а не для того, чтобы стимулировать ее к осуществлению каких-либо конкретных затрат. Такие субсидии могут быть ограничены одной конкретной организацией и могут не распространяться на весь класс бенефициаров. Эти обстоятельства могут служить основанием для признания субсидии в составе прибыли или убытка того периода, в котором данная организация стала удовлетворять требованиям по ее получению, с раскрытием информации, обеспечивающей четкое понимание ее влияния.

22 Государственная субсидия может стать подлежащей получению организацией в качестве компенсации за расходы или убытки, понесенные в одном из прошлых отчетных

периодов. Такая субсидия признается в составе прибыли или убытка того периода, в котором она стала подлежать получению, с раскрытием информации, обеспечивающей четкое понимание ее влияния.

Немонетарные государственные субсидии

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

Представление субсидий, относящихся к активам

24 Государственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, представляются в отчете о финансовом положении либо путем отражения субсидии в качестве отложенного дохода, либо путем ее вычитания при определении балансовой стоимости актива.

25 Два метода представления субсидий (или их соответствующих частей), относящихся к активам, в финансовой отчетности считаются допустимыми альтернативами.

26 Согласно первому методу субсидия признается как отложенный доход, который признается в составе прибыли или убытка на систематической основе в течение срока полезного использования актива.

27 Согласно второму методу субсидия вычитается при определении балансовой стоимости актива. Субсидия признается в составе прибыли или убытка в течение срока использования амортизируемого актива в качестве уменьшения расходов по амортизации.

28 Приобретение активов и получение связанных с этим субсидий может привести к значительным движениям денежных средств организации. По этой причине и для отражения общей величины инвестиций в активы такие движения часто раскрываются как отдельные статьи в отчете о движении денежных средств, независимо от того, вычитается или нет субсидия из соответствующего актива для целей представления в отчете о финансовом положении.

Представление субсидий, относящихся к доходу

29 Субсидии, относящиеся к доходу, представляются как часть прибыли или убытка либо отдельно, либо в составе общей статьи, например «Прочие доходы»; альтернативно субсидии вычитаются из соответствующих расходов при их отражении в отчетности.

29А [Удален]

30 Сторонники первого метода утверждают, что сворачивать статьи доходов и расходов некорректно и что представление субсидии отдельно от расходов облегчает сопоставление с другими расходами, на которые субсидия не повлияла. В защиту второго метода приводятся аргументы, что организация могла бы и не понести расходов, если бы субсидия не была доступна, и, следовательно, представление расходов без взаимозачета их с субсидией может вводить пользователей в заблуждение.

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

Возврат государственных субсидий

32 Государственная субсидия, подлежащая возврату, должна учитываться в порядке, предусмотренном для изменения бухгалтерской оценки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»). Возврат субсидии, относящейся к доходу, в первую очередь относится на уменьшение любой оставшейся несамортизированной величины отложенного дохода, отраженного в отношении данной субсидии. В размере превышения возвращаемой суммы над величиной такого отложенного дохода или при отсутствии такого отложенного дохода возвращаемая сумма признается непосредственно в составе прибыли или убытка. Возврат субсидии, относящейся к активу, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо отложенного дохода на сумму, подлежащую возврату. Сумма дополнительной амортизации накопленным итогом, которая при отсутствии субсидии была бы отнесена на расходы к настоящему времени, признается непосредственно в составе прибыли или убытка.

33 Обстоятельства, вызвавшие возврат относящейся к активу субсидии, могут требовать рассмотрения вопроса возможного обесценения новой балансовой стоимости актива.

Государственная помощь

34 Из определения государственных субсидий в пункте 3 исключены некоторые формы государственной помощи, стоимость которых не поддается разумной оценке, а также такие сделки с государством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации.

35 В качестве примера помощи, стоимость которой не поддается разумной оценке, можно привести бесплатные технические или маркетинговые консультации и предоставление гарантий. Примером помощи, которую нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации, является государственная закупочная политика, которая обеспечивает часть продаж организации. Наличие выгоды может быть бесспорным, но любые попытки отделить коммерческую деятельность от государственной помощи вполне могут оказаться произвольными.

36 Значимость выгоды в вышеприведенных примерах может быть такой, что необходимо раскрыть информацию о характере, степени и продолжительности оказываемой помощи, для того чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

37 [Удален]

38 В целях настоящего стандарта государственная помощь не включает обеспечение инфраструктуры путем улучшения общей транспортной и коммуникационной сети, а также предоставление улучшенных систем, например, ирригации и водоснабжения, которые доступны на постоянной неопределенной основе и приносят выгоду местному сообществу в целом.

Раскрытие информации

39 В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

(a) учетная политика, принятая для учета государственных субсидий, в том числе методы, принятые для их представления в финансовой отчетности;

(b) характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание на другие формы государственной помощи, от которых организация получила прямую выгоду; и

(c) невыполненные условия и прочие возможные обстоятельства, связанные с государственной помощью, которая была признана.

Переходные положения

40 Организация, впервые применяющая настоящий стандарт, должна:

(a) соблюдать, где это необходимо, требования к раскрытию информации; и

(b) либо:

(i) скорректировать свою финансовую отчетность в связи с изменением учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8; либо

(ii) применить предписанные стандартом требования учета только к субсидиям или их частям, подлежащим получению или возврату после даты вступления стандарта в силу.

Дата вступления в силу

41 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, охватывающей отчетные периоды, которые начинаются 1 января 1984 года или после этой даты.

42 МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, был добавлен пункт 29А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

43 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, удален пункт 37 и добавлен пункт 10А. Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении предоставленных государством займов, полученных в периодах, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

44 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

45 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесена поправка в определение справедливой стоимости в пункте 3. Организация должна применить данную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

46 Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 29 и удален пункт 29А. Организация должна применять эти поправки, когда она применяет МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.

47 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

48 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

*Приложение 13
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

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

Цель

1 Организация может осуществлять валютные операции двумя способами: заключать сделки, выраженные в иностранных валютах, или владеть иностранными

подразделениями. Кроме того, организация может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта - определить, каким образом следует отражать операции в иностранной валюте и показатели иностранного подразделения в финансовой отчетности организации и как пересчитывать финансовую отчетность в валюту представления отчетности.

2 Основные возникающие при этом вопросы: какой обменный курс (курсы) применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Сфера применения

3 Настоящий стандарт применяется²¹:

(а) для учета операций и остатков, выраженных в иностранных валютах, за исключением тех операций с производными инструментами и их остатков, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;

(b) для пересчета результатов и финансового положения иностранных подразделений, включенных в финансовую отчетность организации посредством консолидации или методом долевого участия; и

(с) при пересчете результатов организации и ее финансового положения в валюту представления отчетности.

²¹ См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 7 «Введение евро».

4 Ко многим производным инструментам на иностранную валюту применяется МСФО (IAS) 39 и, следовательно, такие инструменты исключены из сферы применения настоящего стандарта. Однако производные инструменты на иностранную валюту, на которые не распространяется действие МСФО (IAS) 39 (например, некоторые производные инструменты на иностранную валюту, встроенные в другие договоры), входят в сферу применения настоящего стандарта. Кроме того, настоящий стандарт применяется в случаях, когда организация пересчитывает относящиеся к производным инструментам суммы из своей функциональной валюты в валюту представления отчетности.

5 Настоящий стандарт не применяется к учету хеджирования в отношении валютных объектов, в том числе к хеджированию чистых инвестиций в иностранное подразделение. Для учета хеджирования применяется МСФО (IAS) 39.

6 Настоящий стандарт применяется для представления финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования, при соблюдении которых полученная финансовая отчетность будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Настоящий стандарт также определяет информацию, подлежащую раскрытию при пересчете финансовой информации в иностранную валюту без соблюдения указанных требований.

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

Определения

8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Курс на отчетную дату - текущий обменный курс на конец отчетного периода.

Курсовая разница - разница, возникающая при пересчете определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов.

Обменный курс - соотношение при обмене одной валюты на другую.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Иностранная валюта - валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Иностранное подразделение - организация, являющаяся дочерней организацией, ассоциированной организацией или совместным предпринимательством, либо подразделение отчитывающейся организации, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающейся организации.

Функциональная валюта - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Группа - материнская организация и все ее дочерние организации.

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

Чистые инвестиции в иностранное подразделение - доля участия отчитывающейся организации в чистых активах данного подразделения.

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

Текущий обменный курс - обменный курс валют при немедленной поставке.

Дальнейшее уточнение определений

Функциональная валюта

9 Основная экономическая среда, в которой организация осуществляет свою деятельность, как правило, та экономическая среда, в которой она в основном зарабатывает и расходует денежные средства. При определении своей функциональной валюты организация должна учитывать следующее:

(a) валюту:

(i) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены продажи и производятся расчеты за товары и услуги организации); и

(ii) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют цены продажи на товары и услуги;

(b) валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);

10 Для подтверждения определения функциональной валюты организации также могут использоваться следующие факторы:

(a) валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов);

(b) валюта, в которой обычно хранятся денежные средства от операционной деятельности.

11 При определении функциональной валюты иностранного подразделения и того, совпадает ли она с функциональной валютой отчитывающейся организации (отчитывающаяся организация в данном контексте - организация, имеющая иностранное подразделение в виде дочерней организации, филиала, ассоциированной организации или совместного предпринимательства), следует учитывать следующие дополнительные факторы:

(a) является ли деятельность иностранного подразделения расширением операций отчитывающейся организации или же она осуществляется со значительной степенью самостоятельности. Примером расширения операций отчитывающейся организации может быть ситуация, в которой иностранное подразделение осуществляет только продажу товаров, импортированных от отчитывающейся организации, и перечисление ей выручки. Примером в значительной степени самостоятельной деятельности может быть ситуация, в которой иностранное подразделение накапливает денежные средства и прочие монетарные статьи, несет расходы, получает доходы и привлекает заимствования, главным образом, в местной валюте;

(b) представляет ли объем операций с отчитывающейся организацией большую (или меньшую) часть в общем объеме операций иностранного подразделения;

(c) оказывают ли денежные потоки иностранного подразделения прямое влияние на денежные потоки отчитывающейся организации, а также являются ли денежные средства доступными в любой момент к перечислению в пользу отчитывающейся организации;

(d) достаточны ли денежные потоки иностранного подразделения для обслуживания существующих и обоснованно ожидаемых долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся организации.

12 Если указанные выше показатели не позволяют сделать однозначный вывод и выбор функциональной валюты не очевиден, руководство организации на основании собственного суждения определяет функциональную валюту, которая наиболее правдиво отражает экономические последствия соответствующих операций, событий и обстоятельств. При применении этого подхода руководство рассматривает в качестве приоритетных первичные показатели, приведенные в пункте 9, и только после этого - показатели, указанные в пунктах 10 и 11, предназначенные для предоставления дополнительных обоснований при определении функциональной валюты организации.

13 Функциональная валюта организации отражает операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Таким образом, после определения функциональной валюты остается неизменной, за исключением возникновения изменений в рассматриваемых базовых операциях, событиях и обстоятельствах.

14 Если функциональная валюта является валютой гиперинфляционной экономики, финансовая отчетность организации пересчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*». Организация не может избежать перерасчета в соответствии с МСФО (IAS) 29, приняв в качестве функциональной валюты какую-либо валюту, отличающуюся от функциональной валюты, определенной в соответствии с настоящим стандартом (например, функциональную валюту материнской организации).

Чистые инвестиции в иностранное подразделение

15 У организации может быть монетарная статья к получению или выплате иностранному подразделению. Статья, расчеты по которой в обозримом будущем не планируются и, вероятно, не произойдут, по сути, является частью чистых инвестиций организации в иностранное подразделение и учитывается в соответствии с пунктами 32 и 33. К таким монетарным статьям могут относиться долгосрочная дебиторская задолженность и займы. К ним не относятся торговая дебиторская и кредиторская задолженности.

15А Организацией, имеющей монетарную статью к получению от иностранного подразделения или к выплате иностранному подразделению, описанную в пункте 15, может быть любая дочерняя организация группы. Например, у организации есть две дочерних организации - А и В. Дочерняя организация В является иностранным подразделением. Дочерняя организация А предоставляет заем дочерней организации В. Задолженность по займу, предоставленному дочерней организацией А дочерней организации В, будет частью чистых инвестиций организации в дочернюю организацию В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в случае, если дочерняя организация А сама является иностранным подразделением.

Монетарные статьи

16 Неотъемлемой характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязанность предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц. Примерами являются: пенсии и другие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в виде денежных средств, оценочные обязательства, подлежащие погашению

денежными средствами, а также дивиденды, подлежащие выплате в виде денежных средств и признанные в качестве обязательства. Аналогично монетарной статьей является договор о получении (или предоставлении) переменного количества собственных долевых инструментов организации или переменного количества активов, в отношении которых справедливая стоимость, которую предстоит получить (или предоставить), равна фиксированному или определяемому количеству валютных единиц. При этом неотъемлемой характеристикой немонетарной статьи является отсутствие права получить (или обязанность предоставить) фиксированное или измеримое количество валютных единиц. Примерами являются: суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, предоплата по аренде), гудвил, нематериальные активы, запасы, основные средства и оценочные обязательства, расчет по которым должен быть произведен путем предоставления немонетарного актива.

Краткое изложение подхода, предписанного настоящим стандартом

17 При подготовке финансовой отчетности каждая организация - как самостоятельная организация, организация с иностранным подразделением (например, материнская организация), так и иностранное подразделение (например, дочерняя организация или филиал) - определяет свою функциональную валюту в соответствии с пунктами 9-14. Организация пересчитывает статьи в иностранной валюте в свою функциональную валюту и отражает результаты такого пересчета в соответствии с пунктами 20-37 и 50.

18 Многие отчитывающиеся организации состоят из ряда отдельных организаций (например, группа, состоящая из материнской организации и одной или нескольких дочерних организаций). Организации разных видов, независимо от того, входят ли они в состав группы или нет, могут иметь инвестиции в ассоциированные организации или в совместное предпринимательство. У них также могут быть филиалы. Результаты и финансовое положение каждой из организаций, входящих в отчитывающуюся организацию, необходимо перевести в валюту, в которой отчитывающаяся организация представляет свою финансовую отчетность. Настоящий стандарт позволяет принимать любую валюту (или валюты) в качестве валюты представления отчетности отчитывающейся организации. Результаты и финансовое положение каждой отдельной организации в составе отчитывающейся организации, функциональная валюта которой отличается от валюты представления отчетности, пересчитываются в соответствии с пунктами 38-50.

19 Настоящий стандарт также позволяет самостоятельным организациям, подготавливающим финансовую отчетность, или организациям, подготавливающим отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 27 «*Отдельная финансовая отчетность*», представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отчетности организации отличается от ее функциональной валюты, ее результаты и финансовое положение также пересчитываются в валюту представления отчетности в соответствии с пунктами 38-50.

Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте

Первоначальное признание

20 Операция в иностранной валюте - операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, включая операции, которые организация проводит при:

(а) приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые выражены в иностранной валюте;

(b) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы выражены в иностранной валюте; или

(с) ином приобретении или выбытии активов, или принятии на себя или урегулировании обязательств, выраженных в иностранной валюте.

21 При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте по текущему обменному курсу иностранной валюты, определенному на дату операции.

22 Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с МСФО. В целях практического применения часто используется обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Однако, если обменный курс существенно колеблется, средний курс за период применять некорректно.

Отражение в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов

23 На конец каждого отчетного периода:

(а) **монетарные статьи в иностранной валюте пересчитываются по курсу на отчетную дату;**

(b) **немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату операции; и**

(с) **немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости.**

24 Балансовая стоимость статьи определяется с учетом требований других применяемых стандартов. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой стоимости или по исторической стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*». Независимо от того, каким образом определяется балансовая стоимость - исходя из справедливой стоимости или на основании исторической стоимости, - если сумма установлена в иностранной валюте, в дальнейшем ее нужно пересчитывать в функциональную валюту в соответствии с настоящим стандартом.

25 Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сравнения двух или более сумм. Балансовой стоимостью запасов, например, является наименьшая из двух величин - себестоимости или чистой возможной цены продажи - в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы». Аналогично в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» балансовой стоимостью актива, для которого существуют признаки обесценения, является наименьшая из его балансовой стоимости до учета возможных убытков от обесценения или его возмещаемой суммы. Если такой актив является немонетарным и оценен в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сравнения:

(a) первоначальной стоимости или балансовой стоимости (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу на дату определения этой величины (т. е. для статьи, оцениваемой по исторической стоимости, это будет курс на дату операции); и

(b) чистой возможной цены продажи или возмещаемой суммы (в зависимости от того, что применимо в конкретном случае), пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу на конец отчетного периода).

В результате такого сравнения может возникнуть ситуация, когда убыток от обесценения признается в функциональной валюте, но не признается в иностранной валюте, или наоборот.

26 При наличии нескольких обменных курсов используется обменный курс, по которому могли бы производиться расчеты по будущим денежным потокам, связанным с данной операцией или остатком по такой операции, если бы такие денежные потоки возникли на дату оценки. Если одну валюту временно невозможно обменять на другую, следует применять первый же курс, по которому можно будет выполнить обмен.

Признание курсовых разниц

27 Как указано в пунктах 3(a) и 5, для учета хеджирования статей в иностранной валюте применяется МСФО (IAS) 39. Применение учета хеджирования требует от организации учитывать некоторые курсовые разницы с использованием подхода, отличного от подхода к курсовым разницам, требуемого настоящим стандартом. Например, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы курсовые разницы по монетарным статьям, которые отвечают требованиям, предъявляемым к инструментам хеджирования денежных потоков, первоначально признавались в составе прочего совокупного дохода, если хеджирование является эффективным.

28 Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были пересчитаны при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в составе прибыли или убытка за период, в котором они возникли, за исключением случаев, описанных в пункте 32.

29 Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же отчетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в последующем отчетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в каждом из периодов.

30 Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочего совокупного дохода, каждый валютно-обменный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прочего совокупного дохода. Однако, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютно-обменный компонент такой прибыли или убытка признается в составе прибыли или убытка.

31 Другие стандарты требуют, чтобы некоторые прибыли и убытки признавались в составе прочего совокупного дохода. Например, МСФО (IAS) 16 требует, чтобы некоторые прибыли и убытки, возникающие при переоценке основных средств, признавались в составе прочего совокупного дохода. Если такой актив оценен в иностранной валюте, пункт 23(с) настоящего стандарта предписывает, чтобы сумма после переоценки пересчитывалась по курсу на дату, когда была определена стоимость, что приводит к курсовой разнице, которая также признается в составе прочего совокупного дохода.

32 Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в иностранное подразделение (см. пункт 15), признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации или в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения (в зависимости от конкретного случая). В финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающуюся организацию (например, в консолидированной финансовой отчетности, если иностранное подразделение является дочерней организацией), такие курсовые разницы первоначально признаются в составе прочего совокупного дохода и реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка при выбытии чистой инвестиции в соответствии с пунктом 48.

33 Если монетарная статья является компонентом чистых инвестиций отчитывающейся организации в иностранное подразделение и выражена в функциональной валюте отчитывающейся организации, в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения возникает курсовая разница в соответствии с пунктом 28. Если такая статья выражена в функциональной валюте иностранного подразделения, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации в соответствии с пунктом 28. Если такая статья выражена в валюте, отличающейся от функциональной валюты как отчитывающейся организации, так и иностранного подразделения, курсовая разница в соответствии с пунктом 28 возникает и в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации, и в индивидуальной финансовой отчетности иностранного подразделения. Такие курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода в финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающуюся организацию (т. е. финансовая отчетность, в которой отчетность иностранного подразделения консолидируется или учитывается с использованием метода долевого участия).

34 Если организация ведет свой учет в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы пересчитываются в функциональную валюту в соответствии с пунктами 20-26. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получены, если бы соответствующие статьи изначально учитывались в функциональной валюте. Например, монетарные статьи пересчитываются в функциональную валюту с использованием курса на отчетную дату, а немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, пересчитываются по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

Изменение функциональной валюты

35 При изменении функциональной валюты организации она применяет процедуры пересчета, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения.

36 Как указано в пункте 13, функциональная валюта организации отражает базовые операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Таким образом, после определения функциональной валюты ее можно изменить только при появлении изменений в таких базовых операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, оказывающей основное влияние на цены продажи на товары и услуги, может привести к изменению функциональной валюты организации.

37 Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Иными словами, организация пересчитывает все статьи в новую функциональную валюту, применяя обменный курс на дату изменения. Стоимость немонетарных статей, полученная в результате такого пересчета, считается их исторической стоимостью. Курсовые разницы, возникающие при пересчете иностранного подразделения и ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктами 32 и 39(с), не реклассифицируются из собственного капитала в прибыль или убыток до момента выбытия иностранного подразделения.

Использование валюты представления отчетности, которая отличается от функциональной валюты

Пересчет в валюту представления отчетности

38 Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (валютах). Если валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты организации, она пересчитывает свои результаты и финансовое положение в валюту представления отчетности. Например, если в состав группы входят организации с разными функциональными валютами, результаты и финансовое положение каждой из них выражаются в единой валюте для целей представления в консолидированной финансовой отчетности.

39 Результаты и финансовое положение организации, функциональная валюта которой не является валютой гиперинфляционной экономики, пересчитываются в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:

(а) активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) пересчитываются по курсу на отчетную дату - дату отчета о финансовом положении;

(б) доходы и расходы для каждого отчета, представляющего прибыль или убыток и прочий совокупный доход (т. е. включая сравнительные данные) пересчитываются по обменным курсам на даты соответствующих операций; и

(с) все возникающие в результате пересчета курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода.

40 На практике для пересчета статей доходов и расходов часто используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако, если обменный курс существенно колеблется, средний курс за период применять некорректно.

41 Курсовые разницы, упомянутые в пункте 39(с), являются результатом:

(а) пересчета доходов и расходов по обменным курсам на даты операций и пересчета активов и обязательств по курсу на отчетную дату;

(б) пересчета входящей суммы чистых активов по курсу на отчетную дату, который отличается от курса на предыдущую отчетную дату.

Эти курсовые разницы не признаются в составе прибыли или убытка, поскольку изменения обменных курсов оказывают лишь незначительное непосредственное влияние (или не оказывают никакого влияния) на текущие и будущие денежные потоки от операционной деятельности. Накопленная сумма курсовых разниц представляется в отдельном компоненте собственного капитала до момента выбытия иностранного подразделения. Если курсовая разница касается деятельности иностранного подразделения, которая консолидирована, но не находится в полной собственности, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относящиеся к неконтролирующей доле участия, рассчитываются и признаются в консолидированном отчете о финансовом положении как компонент неконтролирующей доли участия.

42 Результаты и финансовое положение организации, функциональная валюта которой является валютой гиперинфляционной экономики, пересчитывается в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:

(а) все суммы (т. е. активы, обязательства, статьи собственного капитала, доходы и расходы, в том числе сравнительные данные) пересчитываются по курсу на отчетную дату - дату текущего отчета о финансовом положении, за следующим исключением:

(б) если суммы пересчитываются в валюту, которая не является валютой гиперинфляционной экономики, в качестве сравнительной информации используются данные, представленные как данные за текущий год в соответствующей финансовой отчетности за прошлый год (т. е. без корректировки на последующие изменения уровня цен или обменных курсов).

43 Если функциональной валютой организации является валюта гиперинфляционной экономики, прежде чем применить метод пересчета валюты, описанный в пункте 42, организация должна пересчитать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29; последнее не относится к сравнительным данным, переведенным в валюту экономики, не являющейся гиперинфляционной (см. пункт 42(б)). Если экономика перестает быть гиперинфляционной и организация более не пересчитывает свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 29, для пересчета в валюту представления отчетности она должна использовать в качестве исторической стоимости суммы, пересчитанные до уровня цен, существовавшего на момент, когда организация перестала пересчитывать свою финансовую отчетность.

Пересчет данных о деятельности иностранного подразделения

44 В дополнение к пунктам 38-43 должны применяться пункты 45-47, если результаты и финансовое положение иностранного подразделения пересчитываются в валюту представления отчетности, с тем чтобы это иностранное подразделение можно было включить в финансовую отчетность отчитывающейся организации посредством консолидации или методом долевого участия.

45 Объединение результатов и финансового положения иностранного подразделения с результатами и финансовым положением отчитывающейся организации происходит в соответствии с общими процедурами консолидации, такими как исключение внутригрупповых остатков и внутригрупповых операций дочерней организации (см. МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*»). При этом внутригрупповой монетарный актив (или обязательство), как краткосрочный, так и долгосрочный, нельзя свернуть с соответствующим внутригрупповым обязательством (или активом), не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности. Это связано с тем, что монетарная статья предусматривает договорное обязательство по будущим операциям конвертировать одну валюту в другую, и приводит к возникновению у отчитывающейся организации прибыли или убытка в результате валютных колебаний. Таким образом, в консолидированной финансовой отчетности отчитывающейся организации данная курсовая разница будет и далее признаваться в составе прибыли или убытка или, если курсовая разница возникла при обстоятельствах, описанных в пункте 32, она будет включаться в состав прочего совокупного дохода и накапливаться в составе отдельного компонента собственного капитала до момента выбытия иностранного подразделения.

46 Если дата финансовой отчетности иностранного подразделения отличается от отчетной даты отчитывающейся организации, иностранное подразделение часто готовит дополнительную отчетность на отчетную дату отчитывающейся организации. Если это не выполняется, МСФО (IFRS) 10 разрешает использовать другую дату отчетности при условии, что разница не превышает трех месяцев и что были сделаны корректировки, учитывающие эффект всех существенных операций или других событий, произошедших между двумя отчетными датами. В таком случае активы и обязательства иностранного подразделения пересчитываются по обменному курсу на конец отчетного периода такого иностранного подразделения. По существенным изменениям обменных курсов за период до конца отчетного периода отчитывающейся организации проводятся корректировки в соответствии с МСФО (IFRS) 10. Такой же подход применяется при использовании метода долевого участия в отношении ассоциированных организаций и совместных предприятий в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

47 Гудвил, возникающий при приобретении иностранного подразделения, а также какие-либо корректировки справедливой стоимости в отношении балансовой стоимости активов и обязательств, возникающих в результате приобретения такого иностранного подразделения, рассматриваются как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, они должны быть выражены в функциональной валюте иностранного подразделения и переведены по курсу на отчетную дату, в соответствии с пунктами 39 и 42.

Выбытие или частичное выбытие иностранного подразделения

48 При выбытии иностранного подразделения накопленная сумма курсовых разниц, касающихся этого иностранного подразделения, признанная в составе прочего совокупного дохода и накопленная в отдельном компоненте собственного капитала, должна реклассифицироваться из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка (реклассификационная корректировка) при признании прибыли или убытка от выбытия (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году)).

48А Помимо выбытия полной доли организации в иностранном подразделении, следующие частичные выбытия учитываются как выбытия:

(а) когда частичное выбытие включает в себя потерю контроля над дочерней организацией, в состав которой входит иностранное подразделение, независимо от того, сохраняет ли организация неконтролирующую долю участия в своей бывшей дочерней организации после частичного выбытия; и

(б) когда оставшаяся доля после частичного выбытия доли в совместном предпринимательстве или частичного выбытия доли в ассоциированной организации, в состав которой входит иностранное подразделение, является финансовым активом, в состав которого входит иностранное подразделение.

48В При выбытии дочерней организации, в состав которой входит иностранное подразделение, должно быть прекращено признание накопленной суммы курсовых разниц, относящихся к данному иностранному подразделению, которая была отнесена на неконтролирующие доли участия, при этом она не подлежит реклассификации в состав прибыли или убытка.

48С При частичном выбытии дочерней организации, в состав которой входит иностранное подразделение, организация должна перераспределить пропорциональную долю накопленной суммы курсовых разниц, признанную в составе прочего совокупного дохода, на неконтролирующие доли участия в данном иностранном подразделении. При любых других случаях частичного выбытия иностранного подразделения организация должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка только пропорциональную долю накопленной суммы курсовых разниц, признанных в составе прочего совокупного дохода.

48D Частичное выбытие доли организации в иностранном подразделении - любое уменьшение доли владения организации в иностранном подразделении, за исключением тех случаев уменьшения, которые описаны в пункте 48А как учитываемые в качестве выбытий.

49 Выбытие или частичное выбытие доли в иностранном подразделении может быть достигнуто организацией путем продажи, ликвидации, выплаты акционерного капитала или прекращения использования такой организации, полностью или частично. Списание балансовой стоимости иностранного подразделения, вне зависимости от того, произошло ли это из-за убытков самого подразделения или из-за обесценения, признанного инвестором, не представляет собой частичное выбытие. Следовательно, никакая часть прибыли или убытка от курсовой разницы, признанная в составе прочего совокупного дохода, не реклассифицируется в прибыль или убыток на момент списания.

Налоговые эффекты всех курсовых разниц

50 Прибыли и убытки от операций в иностранной валюте и курсовые разницы, которые возникают при пересчете результатов и финансового положения организации (включая иностранное подразделение) в другую валюту, могут иметь налоговые эффекты. К таким налоговым эффектам применяется МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытие информации

51 В отношении групп ссылки на функциональную валюту в пунктах 53 и 55-57 относятся к функциональной валюте материнской организации.

52 Организация должна раскрывать:

(а) сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытка, за исключением возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IAS) 39; и

(б) чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент собственного капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.

53 Если валюта представления отчетности отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления отчетности.

54 Если отчитывающаяся организация либо иностранное подразделение, являющееся существенным для отчитывающейся организации, меняет свою функциональную валюту, необходимо раскрыть факт изменения и его причины.

55 Если организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она может характеризовать свою финансовую отчетность как соответствующую МСФО, только если соблюдены все требования МСФО, включая метод пересчета, изложенный в пунктах 39 и 42.

56 Иногда организация представляет свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, которая не является ее функциональной валютой, не соблюдая требований пункта 55. К примеру, организация может перевести в другую валюту только отдельные статьи своей финансовой отчетности. Кроме того, организация, функциональная валюта которой не является валютой гиперинфляционной экономики, может конвертировать финансовую отчетность в другую валюту путем пересчета всех статей по курсу на последнюю отчетную дату. Такое конвертирование не соответствует МСФО и требует раскрытия информации в соответствии с пунктом 57.

57 Если в своей финансовой отчетности или другой финансовой информации организация использует валюту, отличающуюся от ее функциональной валюты или валюты представления отчетности, и при этом не выполняются требования пункта 55, организация должна:

(а) четко обозначить информацию как вспомогательную и отделить ее от информации, соответствующей МСФО;

(b) указать, в какой валюте представлена вспомогательная информация; и

(c) указать функциональную валюту организации и метод пересчета, использованный для определения вспомогательной информации.

Дата вступления в силу и переходные положения

58 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

58А Поправками к МСФО (IAS) 21 «Чистые инвестиции в иностранное подразделение», выпущенными в декабре 2005 года, включен пункт 15А и изменен пункт 33. Организация должна применять эти изменения и дополнения для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется.

59 Организация применяет пункт 47 перспективно ко всем приобретениям, осуществленным после начала отчетного финансового периода, в котором впервые был применен настоящий стандарт. Разрешается применять пункт 47 ретроспективно к приобретениям, осуществленным ранее. При приобретении иностранного подразделения, которое учитывается перспективно, но произошло до даты первого применения настоящего стандарта, организация не должна пересчитывать данные прошлых лет и, следовательно, при необходимости может рассматривать возникшие в результате такого приобретения гудвил и корректировки справедливой стоимости как активы и обязательства самой организации, а не как активы и обязательства иностранного подразделения. Таким образом, гудвил и корректировки справедливой стоимости или уже выражены в функциональной валюте организации, или являются немонетарными статьями в иностранной валюте, отраженными в отчетности с использованием обменного курса на дату приобретения.

60 Все прочие изменения, ставшие результатом применения настоящего стандарта, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

60А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункты 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

60В МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) добавлены пункты 48А-48D и внесены поправки в пункт 49. Организация должна применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода

60C [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

60D В пункт 60B внесены поправки документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

60E [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

60F МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 и 48А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

60G МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 8, а также поправки в пункт 23. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

60H Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенными в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 39. Организация должна применять эти поправки при применении МСФО (IAS) 1 в действующей редакции с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.

60I [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

60J [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия других документов

61 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» (пересмотренный в 1993 году).

62 Настоящий стандарт заменяет собой следующие разъяснения:

(a) Разъяснение ПКР (SIC) - 11 «Обмен валют - капитализация убытков, возникающих в результате значительной девальвации»;

(b) Разъяснение ПКР (SIC) - 19 «Валюта отчетности - оценка показателей и представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 29»; и

(c) Разъяснение ПКР (SIC) - 30 «Валюта отчетности - перевод из валюты измерения в валюту представления».

**Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23
«Затраты по займам»**

Основной принцип

1 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Сфера применения

2 Организация должна применять настоящий стандарт для учета затрат по займам.

3 Настоящий стандарт не касается фактической или вмененной стоимости собственного капитала, включая привилегированные акции, не классифицированные как обязательства.

4 Организация не обязана применять настоящий стандарт к затратам по займам, непосредственно относящимся к приобретению, строительству или производству:

(а) квалифицируемого актива, оцениваемого по справедливой стоимости, например биологического актива; или

(б) запасов, производимых или иным образом создаваемых в больших количествах на регулярной основе.

Определения

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Затраты по займам - процентные и другие затраты, которые организация несет в связи с получением заемных средств.

Квалифицируемый актив - актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.

6 Затраты по займам могут включать:

(a) процентные расходы, рассчитываемые с использованием метода эффективной процентной ставки, как описано в МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»;

(b) [удален]

(c) [удален]

(d) финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, в соответствии с МСФО (IAS) 17 «*Аренда*»; и

(e) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

7 В зависимости от обстоятельств, квалифицируемыми активами могут быть любые из указанных:

(a) запасы;

(b) производственные мощности;

(c) электрогенерирующие мощности;

(d) нематериальные активы;

(e) инвестиционная недвижимость.

Финансовые активы и запасы, производимые или иным образом создаваемые в течение короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами. Активы, готовые к использованию по назначению или для продажи на момент приобретения, не являются квалифицируемыми активами.

Признание

8 Организация должна капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива. Организация должна признавать прочие затраты по займам в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

9 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, включаются в первоначальную стоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются как часть первоначальной стоимости актива, если вероятно получение организацией связанных с ними будущих экономических выгод и если такие затраты можно надежно оценить. Когда организация применяет МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*», она признает в качестве расходов ту часть

затрат по займам, которая компенсирует инфляцию в том же периоде в соответствии с пунктом 21 упомянутого стандарта.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

10 Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, - это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. В случае если организация привлекает средства исключительно для получения конкретного квалифицируемого актива, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко определены.

11 Затруднение может вызывать выявление непосредственной связи между конкретными займами и квалифицируемым активом, а также идентификация займов, которых можно было бы избежать в случае отсутствия указанного актива. Такого рода трудности возникают, например, в случаях, когда финансовая деятельность организации координируется централизованно. Трудности появляются также, если группа организаций использует ряд долговых инструментов для получения заемных средств по различным процентным ставкам и предоставляет эти средства на различной основе другим входящим в группу организациям. Дополнительно усложняют ситуацию использование группой кредитов, выраженных в иностранной валюте или привязанных к ней, в условиях высокой инфляции, а также колебания обменных курсов. В результате определение величины затрат по займам, непосредственно относящимся к приобретению квалифицируемого актива, затруднено и требует применения суждения.

12 В той степени, в которой организация привлекает средства специально для получения квалифицируемого актива, она должна определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, как сумму фактических затрат, понесенных по этому займу в течение периода, за вычетом инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

13 Условия соглашения о финансировании квалифицируемого актива могут приводить к тому, что организация получит заемные средства и понесет связанные с ними затраты по займам прежде, чем эти средства, полностью или частично, будут использованы для финансирования затрат на указанный актив. В таких обстоятельствах средства зачастую временно инвестируются до момента, когда они будут израсходованы на квалифицируемый актив. При определении суммы затрат по займам, разрешенной для капитализации в течение периода, полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных затрат по займам.

14 В той степени, в которой организация заимствует средства на общие цели и использует их для получения квалифицируемого актива, организация должна определить сумму затрат по займам, разрешенную для капитализации, путем умножения ставки капитализации на сумму затрат на данный актив. Ставка капитализации определяется как средневзвешенное значение затрат по займам применительно к займам организации, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для получения квалифицируемого актива. Сумма затрат по займам, которую организация капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

15 В некоторых обстоятельствах при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно включать все займы материнской и дочерних организаций; в других обстоятельствах целесообразно использовать для каждой дочерней организации средневзвешенное значение затрат по займам применительно к ее собственным заемным средствам.

Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой суммой

16 Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная первоначальная стоимость квалифицируемого актива превышает возмещаемую сумму или чистую возможную цену продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями других стандартов. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

Начало капитализации

17 Организация должна начать капитализацию затрат по займам как части первоначальной стоимости квалифицируемого актива на дату начала капитализации. Дата начала капитализации - это дата, на которую организация впервые выполнила все следующие условия:

(a) понесены затраты по данному активу;

(b) понесены затраты по займам; и

(c) ведется деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

18 Затраты на квалифицируемый актив включают только те затраты, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию процентных обязательств. Затраты уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»). Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.

19 Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако к такой деятельности не относится владение активом, если при этом не ведется производство или развитие, изменяющие его состояние. Например, затраты по займам, понесенные в период проведения работ по освоению земельного участка, капитализируются в течение периода проведения соответствующих работ. Однако затраты по займам, понесенные в то время,

когда земля, приобретенная для последующего строительства, оставалась во владении без проведения на ней каких-либо работ по освоению, не подлежат капитализации.

Приостановление капитализации

20 Организация должна приостановить капитализацию затрат по заимствованиям в течение продолжительных периодов, когда активное развитие квалифицируемого актива прерывается.

21 Организация может нести затраты по заимствованиям в течение продолжительного периода, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов, и они не капитализируются. Однако организация обычно не приостанавливает капитализацию затрат по заимствованиям в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Организация также не приостанавливает капитализацию затрат по заимствованиям, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, когда высокий уровень воды задерживает строительство моста, если такой высокий уровень воды является обычным для данного географического региона в период, в котором проводится строительство.

Прекращение капитализации

22 Организация должна прекратить капитализацию затрат по заимствованиям, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или к продаже.

23 Актив обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа всё еще может продолжаться. Если остались лишь такие незначительные доработки, как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о практически полном завершении работ.

24 Когда организация завершает сооружение квалифицируемого актива по частям и каждая часть может использоваться в то время, как продолжается сооружение других частей, организация должна прекратить капитализацию затрат по заимствованиям по завершении практически всех работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

25 Бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых пригодно к использованию отдельно, представляет собой пример квалифицируемого актива, в котором каждая часть может быть использована, в то время как строительство других составных частей еще продолжается. Примером квалифицируемого актива, который должен быть завершен полностью, прежде чем какая-либо из его составных частей может быть использована, является завод, объединяющий несколько производственных

процессов, осуществляемых последовательно в разных цехах, расположенных на одной территории, например металлургический комбинат.

Раскрытие информации

26 Организация должна раскрывать:

- (а) сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода; и**
- (б) ставку капитализации, использованную для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.**

Переходные положения

27 Если применение настоящего стандарта приводит к изменению учетной политики, организация должна применять стандарт к затратам по займам, относящимся к квалифицируемым активам, дата начала капитализации по которым совпадает с датой вступления в силу или имеет место после этой даты.

28 Однако организация может по собственному усмотрению определить любую дату до даты вступления в силу и применить настоящий стандарт к затратам по займам, относящимся ко всем квалифицируемым активам, дата начала капитализации по которым совпадает с этой датой или имеет место после нее.

Дата вступления в силу

29 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт с любой даты до 1 января 2009 года, она должна раскрыть этот факт.

29А Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесена поправка в пункт 6. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет указанную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

29В [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия МСФО (IAS) 23 (пересмотренного в 1993 году)

30 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям», пересмотренный в 1993 году.

*Приложение 15
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является обеспечение раскрытия в финансовой отчетности информации, необходимой для того, чтобы обратить внимание на возможность влияния на финансовое положение, а также прибыль или убыток организации факта существования связанных сторон, а также операций и остатков по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям с такими сторонами.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется:

- (a) для выявления отношений и операций со связанными сторонами;**
- (b) для выявления остатков по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям, между организацией и связанными с ней сторонами;**
- (c) для выявления обстоятельств, при которых требуется раскрытие информации в соответствии с подпунктами (a) и (b); и**
- (d) для определения информации, подлежащей раскрытию по указанным пунктам.**

3 Настоящий стандарт требует раскрывать информацию об отношениях и операциях со связанными сторонами и остатках по таким операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям, в консолидированной и отдельной финансовой отчетности материнской организации или инвесторов, осуществляющих совместный контроль над объектом инвестиций или имеющих

значительное влияние на него, которая представляется в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» или МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность». Настоящий стандарт также применяется в отношении индивидуальной финансовой отчетности.

4 В финансовой отчетности организации раскрывается информация об операциях со связанными сторонами и остатках по операциям с другими организациями группы. При подготовке консолидированной финансовой отчетности группы внутригрупповые операции между связанными сторонами и остатки по операциям исключаются, кроме внутригрупповых операций и остатков по операциям между инвестиционной организацией и ее дочерними организациями, которые оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Цель раскрытия информации о связанных сторонах

5 Отношения со связанными сторонами - обычное явление в бизнесе. К примеру, организации часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации. В этих обстоятельствах организация имеет возможность влиять на финансовую и операционную политику объекта инвестиций благодаря наличию контроля, совместного контроля или значительного влияния.

6 Отношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убыток и на финансовое положение организации. Связанные стороны могут осуществлять операции, которые несвязанные стороны осуществлять не могут. Например, организация, продающая товары своей материнской организации по себестоимости, может отказаться продавать их на таких же условиях другому покупателю. Кроме того, операции между связанными сторонами могут осуществляться в иных объемах, чем между несвязанными сторонами.

7 Отношения со связанными сторонами могут влиять на прибыль или убыток и на финансовое положение организации, даже если операции со связанными сторонами не осуществляются. Само наличие таких отношений может быть достаточным для того, чтобы повлиять на операции организации с другими сторонами. Например, дочерняя организация может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнской организацией другой дочерней организации, которая занимается той же деятельностью, что и бывший торговый партнер. И наоборот, одна сторона может воздержаться от определенных действий из-за значительного влияния другой стороны, например, дочерняя организация может получить от своей материнской организации указание не проводить исследования и разработки.

8 В связи с этим информированность об операциях организации, остатках по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям, и отношениях со связанными сторонами может повлиять на то, как пользователи финансовой отчетности будут оценивать работу организации, включая оценку рисков и возможностей, с которыми сталкивается организация.

Определения

9 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Связанная сторона - частное лицо или организация, связанная с организацией, составляющей свою финансовую отчетность (в настоящем стандарте именуемой «отчитываемая организация»).

(a) Частное лицо или близкий член семьи данного частного лица являются связанной стороной отчитываемой организации, если данное лицо:

(i) осуществляет контроль или совместный контроль над отчитываемой организацией;

(ii) имеет значительное влияние на отчитываемую организацию; или

(iii) входит в состав ключевого управленческого персонала отчитываемой организации или ее материнской организации.

(b) Организация является связанной стороной отчитываемой организации, если к ней применяется какое-либо из следующих условий:

(i) Данная организация и отчитываемая организация являются членами одной группы (это означает, что все материнские и все дочерние организации одной и той же контролирующей стороны являются связанными).

(ii) Одна организация является ассоциированной организацией или совместным предприятием другой (или одна организация является ассоциированной организацией или совместным предприятием члена той группы, в которую входит другая организация).

(iii) Обе организации являются совместными предприятиями одной и той же третьей стороны.

(iv) Одна организация является совместным предприятием третьей стороны, а другая организация является ассоциированной организацией данной третьей стороны.

(v) Сторона представляет собой программу вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданную для работников отчитываемой организации или организации, являющейся связанной стороной отчитываемой организации. Если отчитываемая организация сама является такой программой, финансирующие данную программу работодатели также являются связанными сторонами отчитываемой организации.

(vi) Организация находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в подпункте (a).

(vii) Лицо, указанное в подпункте (a)(i), имеет значительное влияние на организацию или входит в состав ключевого управленческого персонала организации (или ее материнской организации).

(viii) Организация или любой член группы, частью которой она является, оказывает организации или ее материнской организации услуги ключевого управленческого персонала отчитываемой организации.

Операция со связанной стороной - передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающейся организацией и связанной с ней стороной, независимо от того, взимается ли при этом плата.

Близкие члены семьи частного лица - это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с организацией. В их число могут входить:

(a) дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица;

(b) дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица; и

(c) иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица.

Вознаграждение включает все виды вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), в том числе вознаграждения, в отношении которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций». Вознаграждения работникам включают все формы возмещения, выплаченного, подлежащего выплате или предоставляемого организацией или от имени организации за услуги, оказанные организации. Это также включает возмещение, выплачиваемое от имени материнской организации в отношении данной организации. Вознаграждение включает:

(a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также льготы в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для действующих работников;

(b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

(c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет или творческий отпуск, выплаты к юбилею и другие выплаты за выслугу лет, выплаты при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения не подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода);

(d) выходные пособия; и

(e) выплаты на основе акций.

Ключевой управленческий персонал - лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль за деятельностью организации, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этой организации.

Под **государством** понимается правительство, правительственные и иные органы государственной власти, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Организация, связанная с государством, - организация, находящаяся под контролем, совместным контролем или значительным влиянием государства.

Термины «контроль» и «инвестиционная организация», «совместный контроль» и «значительное влияние» определены в МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» соответственно и используются в настоящем стандарте в установленных данными МСФО значениях.

10 При рассмотрении каждого случая отношений, которые могут оказаться отношениями со связанными сторонами, необходимо принимать во внимание сущность таких отношений, а не только их юридическую форму.

11 В контексте настоящего стандарта следующие стороны не являются связанными сторонами:

(a) две организации, только потому, что у них общий директор или иной член ключевого управленческого персонала, или потому, что член ключевого управленческого персонала одной организации имеет значительное влияние на другую организацию;

(b) два участника совместного предприятия только по той причине, что они осуществляют совместный контроль над совместным предприятием;

(c) (i) стороны, предоставляющие финансирование,

(ii) профсоюзы,

(iii) коммунальные службы, и

(iv) государственные учреждения и ведомства, которые не осуществляют контроль, совместный контроль или не имеют значительного влияния на отчитывающуюся организацию,

только исходя из наличия обычных операций с организацией (даже если они могут влиять на свободу действий организации или участвовать в процессе принятия решений организацией);

(d) отдельный покупатель, поставщик, франчайзер, дистрибьютор или генеральный агент, с которыми организация ведет значительную деятельность, лишь по причине возникающей в результате этого экономической зависимости.

12 В определении связанной стороны ассоциированная организация включает дочерние организации ассоциированной организации, а совместное предприятие включает дочерние организации участников такого совместного предприятия. Следовательно, к примеру, дочерняя организация ассоциированной организации и инвестор, имеющий значительное влияние на данную ассоциированную организацию, являются связанными сторонами.

Раскрытие информации

Все организации

13 Отношения между материнской организацией и ее дочерними организациями должны раскрываться независимо от того, проводились ли операции между этими сторонами. Организация должна раскрыть наименование своей

материнской организации и стороны, обладающей конечным контролем, если эта сторона отлична от материнской организации. Если ни материнская организация, ни сторона, обладающая конечным контролем, не представляют консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования, раскрывается также название следующей вышестоящей материнской организации, которая представляет такую отчетность.

14 Для того чтобы пользователи финансовой отчетности смогли составить мнение о влиянии отношений со связанными сторонами на организацию, следует раскрывать информацию об отношениях со связанными сторонами в случаях, когда существует контроль, независимо от того, проводились ли операции между связанными сторонами.

15 Требование к раскрытию информации об отношениях между материнской организацией и ее дочерними организациями как между связанными сторонами дополняет требования к раскрытию информации, представленные в МСФО (IAS) 27 и МСФО (IFRS) 12 *«Раскрытие информации об участии в других организациях»*.

16 Пункт 13 ссылается на следующую вышестоящую материнскую организацию. Это первая материнская организация в группе, находящаяся над непосредственной материнской организацией, которая составляет консолидированную финансовую отчетность, доступную для общего пользования.

17 Организация должна раскрывать информацию о вознаграждении ключевому управленческому персоналу организации в целом и по каждой из приведенных ниже категорий:

- (a) краткосрочные вознаграждения работникам;**
- (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;**
- (c) прочие долгосрочные вознаграждения;**
- (d) выходные пособия; и**
- (e) выплаты на основе акций.**

17A Если организации предоставляются услуги ключевого управленческого персонала другой организацией («управляющей компанией»), организация не обязана применять требования пункта 17 в отношении вознаграждения, выплаченного или подлежащего выплате управляющей компанией ее работникам или директорам.

18 Если между организацией и ее связанными сторонами проводились операции в течение периодов, представленных в финансовой отчетности, организация раскрывает характер отношений со связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, включая договорные обязательства по будущим операциям, необходимую пользователям для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность. Эти требования к раскрытию информации дополняют требования пункта 17. Раскрываемая информация должна включать, как минимум, следующее:

- (a) сумму операций;**
- (b) сумму остатков по таким операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям, а также:**
 - (i) условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете; и**

(ii) данные о любых предоставленных и полученных гарантиях;

(c) резерв по сомнительной задолженности, относящийся к остаткам по операциям со связанными сторонами; и

(d) расходы, признанные в течение периода в отношении безнадежной или сомнительной задолженности связанных сторон.

18А Суммы затрат организации на приобретение услуг ключевого управленческого персонала, предоставленных отдельной управляющей компанией, должны раскрываться в отчетности.

19 Информация, раскрытия которой требует пункт 18, раскрывается отдельно по следующим категориям:

(a) материнская организация;

(b) организации, осуществляющие совместный контроль над организацией или имеющие значительное влияние на нее;

(c) дочерние организации;

(d) ассоциированные организации;

(e) совместные предприятия, участником которых является организация;

(f) ключевой управленческий персонал организации или ее материнской организации; и

(g) другие связанные стороны.

20 Требование пункта 19 относительно классификации по различным категориям сумм, подлежащих выплате связанным сторонам или получению от них, является частью требований МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» к раскрытию информации, которая должна представляться либо в самом отчете о финансовом положении, либо в примечаниях. Более подробная разбивка по категориям в отношении операций со связанными сторонами была представлена для более полного анализа остатков по операциям со связанными сторонами.

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

(a) закупки или продажи товаров (готовых или незавершенных);

(b) закупки или продажи имущества и других активов;

(c) оказание или получение услуг;

(d) аренда;

(e) передача исследований и разработок;

(f) передача прав по лицензионным соглашениям;

(g) передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);

(h) предоставление гарантий или обеспечения;

(i) договорные обязательства предпринять какие-либо действия в том случае, если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем, в том числе договоры к исполнению²² (признанные и непризнанные); и

(j) расчеты по обязательствам от имени организации или расчеты самой организации от имени связанной стороны.

²² В МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» дается определение договоров к исполнению как договоров, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязанностей или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязанности.

22 Участие материнской или дочерней организации в программе с установленными выплатами, где риск делится между организациями группы, является операцией между связанными сторонами (см. пункт 42 МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года)).

23 Информация о том, что операции со связанными сторонами проводились на условиях, идентичных условиям, на которых проводятся операции между независимыми сторонами, раскрывается только в случае, если такие условия можно обосновать.

24 Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться в совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания того, как операции со связанными сторонами влияют на финансовую отчетность организации.

Организации, связанные с государством

25 Отчитывающаяся организация освобождается от применения требований к раскрытию информации, изложенных в пункте 18, в части операций со связанными сторонами и остатков по таким операциям, включая раскрытия договорных обязательств по будущим операциям, в отношении:

(а) государственных органов, которые осуществляют контроль, совместный контроль или имеют значительное влияние на отчитывающуюся организацию; и

(b) другой организации, которая является связанной стороной, потому что одни и те же государственные органы осуществляют контроль, совместный контроль или имеют значительное влияние на нее и на отчитывающуюся организацию.

26 Если отчитывающаяся организация использует освобождение от требований, предусмотренных в пункте 25, она должна раскрыть следующую информацию об операциях и остатках по таким операциям, рассматриваемых в пункте 25:

(а) наименование государственного органа и характер его отношений с отчитывающейся организацией (то есть наличие контроля, совместного контроля или значительного влияния);

(b) следующая информация с раскрытием деталей, достаточных для понимания пользователями финансовой отчетности организации влияния операций со связанными сторонами на ее финансовую отчетность:

(i) характер и сумма каждой операции, которая является значительной сама по себе; и

(ii) в отношении других операций, которые являются значительными не по отдельности, а в совокупности, - описание или количественные показатели их масштаба. Виды операций включают те виды, которые перечислены в пункте 21.

27 При использовании своего суждения для определения уровня детализации раскрытия информации в соответствии с требованиями пункта 26(b) отчитывающаяся организация должна учесть степень близости отношений со связанными сторонами и другие факторы, уместные для определения уровня значимости операции, например:

- (a) является ли данная операция значительной по масштабу;
- (b) проводилась ли данная операция на нерыночных условиях;
- (c) выходит ли данная операция за рамки обычной повседневной деятельности, например, покупка и продажа бизнеса;
- (d) раскрыта ли информация о данной операции регулирующим или надзорным органам;
- (e) информировалось ли высшее руководство о данной операции;
- (f) необходимо ли одобрение акционеров на проведение данной операции.

Дата вступления в силу и переходные положения

28 Организация должна применять настоящий стандарт ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение всего стандарта или частичного освобождения от применения требований, предусмотренных пунктами 25-27 в отношении организаций, связанных с государством. Если организация применит весь стандарт или частичное освобождение от применения требований в отношении годового периода, начинающегося до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт.

28А МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» и МСФО (IFRS) 12, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 3, 9, 11(b), 15, 19(b) и (e), а также пункт 25. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12.

28В Документом «Инвестиционные организации» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 4 и 9. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Досрочное применение документа «Инвестиционные организации» разрешается. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «Инвестиционные организации».

28С Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 9 и добавлены пункты 17А и 18А. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 24 (пересмотренного в 2003 году)

29 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (пересмотренный в 2003 году).

*Приложение 16
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»

Сфера применения

1 Настоящий стандарт применяется для финансовой отчетности пенсионных программ, когда такого рода финансовая отчетность составляется.

2 Пенсионные программы иногда называются иначе, например «пенсионные схемы», «программы вознаграждений за выслугу лет» или «программы пенсионного обеспечения». Настоящий стандарт рассматривает пенсионную программу как отчитывающуюся организацию, отделенную от работодателей - участников программы. Все остальные стандарты применяются к финансовой отчетности пенсионных программ в той степени, в какой они не заменяются положениями настоящего стандарта.

3 Настоящий стандарт применяется для учета и отчетности по программе в целом для всех участников как одной группы. Он не применяется для составления отчетности для отдельных участников программы относительно их пенсионных прав.

4 МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» рассматривает определение затрат по пенсионному обеспечению в финансовой отчетности работодателей, имеющих пенсионные программы. Поэтому настоящий стандарт дополняет МСФО (IAS) 19.

5 Пенсионные программы подразделяются на программы с установленными взносами и программы с установленными выплатами. Многие программы требуют создания отдельных фондов, которые могут учреждаться как с образованием отдельного юридического лица, так и без такового и которые могут иметь или не иметь доверительных управляющих, которым перечисляются взносы и которыми выплачиваются пенсии. Настоящий стандарт применяется независимо от того, создается ли такой фонд, а также независимо от того, имеются ли доверительные управляющие.

6 Пенсионные программы, активы которых инвестированы через страховые компании, должны отвечать тем же требованиям к учету и финансированию, что и частные инвестиционные соглашения. Следовательно, они входят в сферу применения настоящего стандарта, если только контракт со страховой компанией не заключен от имени конкретного участника или группы участников пенсионной программы, а

обязательства по пенсионным программам не являются обязательствами исключительно страховой компании.

7 Настоящий стандарт не применяется для других форм вознаграждений работникам, таких как выходные пособия в случае увольнения, соглашения об отложенном вознаграждении, вознаграждения за выслугу лет, специальные программы по досрочному выходу на пенсию или по сокращению штата, программы страхования от болезней и несчастных случаев или программы премирования. Соглашения в рамках государственной системы социального обеспечения также исключаются из сферы применения настоящего стандарта.

Определения

8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Пенсионные программы - соглашения, в соответствии с которыми организация предоставляет вознаграждения своим работникам во время или после завершения трудовой деятельности (в виде годового дохода либо в виде единовременной выплаты). При этом такие выплаты или взносы для их обеспечения могут быть определены или рассчитаны заблаговременно до выхода на пенсию в соответствии с документами или на основе принятой в организации практики.

Программы с установленными взносами - пенсионные программы, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются на основе взносов в пенсионный фонд и последующих инвестиционных доходов.

Программы с установленными выплатами - пенсионные программы, в соответствии с которыми размеры пенсий, подлежащих выплате, определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником, и/или выслуга лет.

Финансирование - перевод активов другой организации (*фонду*), независимой от организации-работодателя, для покрытия будущих обязательств по выплате пенсий.

В настоящем стандарте также используются следующие термины:

Участники - члены пенсионной программы, а также другие лица, имеющие право на получение выплат по этой программе.

Чистые активы, доступные для выплат - активы программы за вычетом обязательств, отличных от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат - приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионной программе вышедшим на пенсию и работающим сотрудникам, относимая на уже предоставленные ими услуги.

Вступившие в силу права на вознаграждение - выплаты, права на получение которых, согласно условиям пенсионной программы, не зависят от продолжения трудовых отношений.

9 Некоторые пенсионные программы имеют спонсоров, не являющихся работодателями. Настоящий стандарт также применяется к финансовой отчетности таких программ.

10 Большинство пенсионных программ основывается на формализованных соглашениях. Некоторые программы не формализованы, но приобретают некоторую степень обязательности в результате сложившейся практики работодателей. Хотя некоторые программы позволяют работодателям ограничить свои обязанности по этим программам, аннулирование пенсионной программы, как правило, затруднено, поскольку работодатели хотят сохранить своих работников. К неформализованным программам применяются те же методы учета и составления отчетности, что и к формализованным программам.

11 Многие пенсионные программы предусматривают учреждение отдельных фондов, в которые производятся взносы и из которых осуществляются выплаты. Такие фонды могут находиться под управлением лиц, которые осуществляют независимое управление активами фондов. В некоторых странах эти лица именуются доверительными управляющими. Термин «доверительный управляющий» используется в настоящем стандарте применительно к таким лицам независимо от того, имеет ли место формальное учреждение доверительного управления.

12 Пенсионные программы обычно являются программами с установленными взносами или программами с установленными выплатами, каждая из которых имеет свои отличительные особенности. Иногда могут существовать программы, обладающие свойствами обоих видов программ. В рамках настоящего стандарта такие смешанные программы рассматриваются как программы с установленными выплатами.

Программы с установленными взносами

13 Финансовая отчетность программы с установленными взносами включает отчет о чистых активах, доступных для выплат, и описание политики финансирования программы.

14 В программе с установленными взносами размер будущих выплат участникам определяется взносами работодателя, самого участника или обеих сторон, а также эффективностью операционной деятельности и инвестиционными доходами фонда. Выполнение обязанности работодателя обычно ограничивается взносами в фонд. Консультация актуария, как правило, не требуется, хотя иногда она используется для оценки размеров будущих выплат, которые могут быть обеспечены исходя из текущих взносов и различных уровней будущих взносов и инвестиционных доходов.

15 Участники заинтересованы в деятельности программы, потому что она непосредственно влияет на уровень их будущих выплат. Участников также интересует информация о том, поступили ли взносы и осуществляется ли надлежащий контроль для защиты прав выгодоприобретателей. Работодатель, в свою очередь, заинтересован в эффективной и добросовестной деятельности программы.

16 Цель отчетности программы с установленными взносами состоит в периодическом предоставлении информации о программе и результатах ее инвестиционной деятельности. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:

- (a) описание существенной деятельности за период и влияния изменений, относящихся к программе, членству в ней, срокам и условиям;
- (b) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении программы по состоянию на конец периода; и
- (c) описание инвестиционной политики.

Программы с установленными выплатами

17 Финансовая отчетность программы с установленными выплатами включает один из указанных ниже отчетов:

(a) отчет, показывающий:

(i) чистые активы, доступные для выплат;

(ii) актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на вступившие в силу права на вознаграждение и не вступившие в силу права на вознаграждение; и

(iii) итоговый профицит или дефицит; или

(b) отчет о чистых активах, доступных для выплат, включающий одно из двух:

(i) примечание, раскрывающее актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат, с разделением на вступившие в силу права на вознаграждение и не вступившие в силу права на вознаграждение; или

(ii) ссылку на эту информацию в прилагаемом отчете актуария.

Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

18 В контексте пункта 17 актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат основывается на выплатах, причитающихся работникам в соответствии с условиями программы за услуги, предоставленные к данному моменту, с использованием в расчетах либо текущих, либо прогнозируемых уровней заработной платы и с раскрытием используемого метода. Также раскрывается влияние изменений в актуарных допущениях, оказавших значительное влияние на актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат.

19 Финансовая отчетность поясняет взаимосвязь между актуарной приведенной стоимостью причитающихся пенсионных выплат и чистыми активами, доступными для выплат, а также политику финансирования причитающихся выплат.

20 В программе с установленными выплатами величина причитающихся пенсионных выплат зависит от финансового положения программы и способности участников в будущем производить в нее взносы, а также от результатов инвестиционной деятельности и эффективности операционной деятельности программы.

21 Программа с установленными выплатами периодически нуждается в консультации актуария для оценки финансового состояния программы, проверки допущений и получения рекомендаций в отношении уровней будущих взносов.

22 Цель отчетности программы с установленными выплатами состоит в периодическом предоставлении информации о финансовых ресурсах и деятельности программы, которая может быть полезна при оценке взаимосвязи между накоплением ресурсов и выплатами по программе с течением времени. Обычно эта цель достигается путем предоставления финансовой отчетности, которая содержит следующую информацию:

(a) описание существенной деятельности за период и влияния любых изменений, относящихся к программе, членству в ней, срокам и условиям;

(b) отчеты об операциях и результатах инвестиционной деятельности за период, а также о финансовом положении программы по состоянию на конец периода;

(c) актуарную информацию, представленную либо как часть отчетности, либо в виде отдельного отчета; и

(d) описание инвестиционной политики.

Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат

23 Приведенная стоимость ожидаемых выплат по пенсионной программе может рассчитываться и представляться в отчетности либо на основе текущих уровней заработной платы, либо на основе прогнозируемых уровней заработной платы до момента выхода на пенсию участников программы.

24 Основания, в соответствии с которыми предпочтение отдается методу на основе текущего уровня заработной платы:

(a) актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, являясь суммой величин, приходящихся в настоящий момент на каждого участника программы, может быть рассчитана более объективно, чем по прогнозируемым уровням заработной платы, поскольку содержит меньше допущений;

(b) увеличения выплат, связанные с увеличением заработной платы, становятся обязательством программы в момент увеличения заработной платы; и

(c) величина актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат, определенная на основе текущих уровней заработной платы, в целом более тесно увязана с суммой, подлежащей выплате в случае выхода участника из программы или прекращения деятельности программы.

25 Основания, в соответствии с которыми предпочтение отдается методу на основе прогнозируемого уровня заработной платы:

(a) финансовая информация должна быть подготовлена на основе принципа непрерывности деятельности, независимо от необходимых допущений и расчетных оценок;

(b) для программ, использующих принцип последней заработной платы, размер выплаты определяется исходя из заработной платы на момент выхода на пенсию или

незадолго до выхода на пенсию, поэтому размеры заработной платы, уровни взносов и нормы доходности должны прогнозироваться; и

(с) неспособность включить прогнозируемые размеры заработной платы, когда большая часть финансирования программы опирается на эти значения, может привести к отражению в отчетности избыточного финансирования, в то время как фактически этого не происходит, или же отчетность будет показывать достаточный уровень финансирования, хотя программа фактически финансируется недостаточно.

26 Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, основанная на текущем уровне заработной платы, раскрывается в финансовой отчетности программы с тем, чтобы отразить обязательства по заработанным выплатам по состоянию на дату составления финансовой отчетности. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат, основанная на прогнозируемом уровне заработной платы, раскрывается с целью отражения величины потенциального обязательства исходя из принципа непрерывности деятельности, на основе которого, как правило, происходит финансирование. Помимо раскрытия актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат, может потребоваться развернутое объяснение для того, чтобы четко показать контекст, в котором эта актуарная приведенная стоимость должна восприниматься. Такое объяснение может иметь форму информации о достаточности планируемого будущего финансирования пенсионной программы и о политике финансирования, основанной на прогнозируемых уровнях заработной платы. Эта информация может включаться в финансовую отчетность или в отчет актуария.

Частота проведения актуарных оценок

27 Во многих странах актуарные оценки проводятся не чаще одного раза в три года. Если актуарная оценка не была подготовлена на дату составления финансовой отчетности, в качестве основы используется самая последняя из имеющихся оценок, с указанием даты ее выполнения.

Содержание финансовой отчетности

28 Для программ с установленными выплатами информация представляется в одном из следующих форматов, которые отражают различные сложившиеся на практике методы раскрытия и представления актуарных данных:

(а) в финансовую отчетность включается отчет, показывающий чистые активы, доступные для выплат, актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат и итоговый профицит или дефицит. Финансовая отчетность программы также содержит отчеты об изменениях в чистых активах, доступных для выплат, и изменениях актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. К финансовой отчетности может прилагаться отдельный отчет актуария с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

(b) финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах, доступных для выплат, и отчет об изменениях в чистых активах, доступных для выплат. Актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат раскрывается в примечании к

отчетам. К финансовой отчетности может прилагаться отчет актуария с обоснованием актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат; и

(с) финансовая отчетность, которая включает отчет о чистых активах, доступных для выплат, и отчет об изменениях в чистых активах, доступных для выплат, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат представляется в отдельном отчете актуария.

В каждом формате финансовая отчетность также может сопровождаться отчетом доверительных управляющих в форме отчета руководства или директоров и инвестиционным отчетом.

29 Сторонники применения форматов, описанных в пунктах 28(a) и (b), полагают, что количественное выражение причитающихся пенсионных выплат и другая информация, представляемая на основе таких подходов, помогает пользователям оценить текущее состояние программы и вероятность выполнения обязанностей по ней. Они также считают, что финансовая отчетность должна быть полной сама по себе и не должна опираться на прилагаемые отчеты. Однако, как полагают некоторые специалисты, описанный в пункте 28(a) формат может создать впечатление, что существует обязательство, тогда как, по их мнению, актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат не обладает всеми характеристиками обязательства.

30 Сторонники применения формата, описанного в пункте 28(c), считают, что актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат не должна включаться в отчет о чистых активах, доступных для выплат, как это предусмотрено форматом, описанным в пункте 28(a), или даже просто раскрываться в примечании согласно формату, представленному в пункте 28(b), потому что она будет сравниваться непосредственно с активами программы, а такое сопоставление может быть необоснованно. Они утверждают, что актуарии не всегда сравнивают актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат с рыночной стоимостью инвестиций, вместо этого они могут оценивать приведенную стоимость денежных потоков, ожидаемых от инвестиций. Поэтому сторонники этого формата полагают, что такое сравнение вряд ли отражает общую оценку программы актуарием и она может быть неправильно понята. Некоторые также считают, что информация о причитающихся пенсионных выплатах, независимо от того, представлена ли она в числовом выражении, должна содержаться только в отдельном актуарном отчете, который может содержать надлежащее разъяснение.

31 Настоящий стандарт принимает точку зрения, разрешающую раскрытие информации относительно причитающихся пенсионных выплат в отдельном отчете актуария. Стандарт отвергает аргументы против числового выражения актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат. Следовательно, настоящий стандарт рассматривает форматы, описанные в пунктах 28(a) и (b), в качестве допустимых, как и формат, описанный в пункте 28(c), если финансовая отчетность содержит ссылку на отчет актуария и сопровождается этим отчетом, содержащим актуарную приведенную стоимость причитающихся пенсионных выплат.

Все программы

Оценка активов программы

32 Инвестиции пенсионной программы учитываются по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью рыночных ценных бумаг является их рыночная стоимость. При наличии инвестиций программы, справедливую стоимость которых оценить невозможно, раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется.

33 В качестве справедливой стоимости рыночных ценных бумаг обычно принимают их рыночную стоимость как наиболее подходящую меру оценки ценных бумаг на дату составления отчетности и результатов инвестиционной деятельности за период. Ценные бумаги, которые имеют фиксированную стоимость выкупа и были приобретены для обеспечения соответствия обязанностям программы или конкретным компонентам обязанностей, могут учитываться по величине, основанной на их конечной стоимости выкупа, исходя из постоянной нормы доходности до наступления срока погашения. В тех случаях, когда нет возможности определить справедливую стоимость инвестиций программы, таких как стопроцентная доля в организации, в отчетности раскрывается причина, по которой справедливая стоимость не используется. Для инвестиций, которые учитываются по величине, отличной от рыночной или справедливой стоимости, справедливая стоимость, как правило, также раскрывается. Активы, используемые в операционной деятельности фонда, учитываются в порядке, изложенном в соответствующих стандартах.

Раскрытие информации

34 Финансовая отчетность пенсионной программы с установленными выплатами или с установленными взносами содержит также следующую информацию:

- (а) отчет об изменениях в чистых активах, доступных для выплат;**
- (b) краткое изложение основных принципов учетной политики; и**
- (с) описание программы и влияния любых изменений в программе в течение периода.**

35 Финансовая отчетность, которую предоставляют пенсионные программы, включает следующую информацию (если применимо):

(а) отчет о чистых активах, доступных для выплат, с раскрытием следующей информации:

(i) активы по состоянию на конец периода, классифицированные соответствующим образом;

(ii) метод оценки активов;

(iii) сведения о каждой отдельной инвестиции, превышающей либо 5 % чистых активов, доступных для выплат, либо 5 % от общей стоимости ценных бумаг любого класса или типа;

(iv) сведения о любой инвестиции в работодателя; и

(v) обязательства, отличные от актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат;

(b) отчет об изменениях в чистых активах, доступных для выплат, с представлением следующей информации:

- (i) взносы работодателей;
- (ii) взносы работников;
- (iii) инвестиционный доход, например проценты и дивиденды;
- (iv) прочий доход;

(v) выплаты, произведенные или подлежащие оплате (представленные по категориям, например: пенсии по старости, выплаты в случае смерти, нетрудоспособности, а также единовременные выплаты);

(vi) административные расходы;

(vii) прочие расходы;

(viii) налоги на прибыль;

(ix) прибыли и убытки от выбытия инвестиций и изменения в стоимости инвестиций; и

(x) переводы из других программ и в другие программы;

(c) описание политики финансирования фонда;

(d) для программ с установленными выплатами - актуарная приведенная стоимость причитающихся пенсионных выплат (которые могут разделяться на вступившие в силу права на вознаграждение и не вступившие в силу права на вознаграждение), основанная на пенсиях, причитающихся в соответствии с условиями программы, на стоимости предоставленных к данному моменту услуг и использовании либо текущих уровней заработной платы, либо прогнозируемых уровней; эта информация может включаться в прилагаемый отчет актуария, предназначенный для прочтения вместе с соответствующей финансовой отчетностью; и

(e) для программ с установленными выплатами - описание сделанных значительных актуарных допущений и применяемого метода расчета актуарной приведенной стоимости причитающихся пенсионных выплат.

36 Отчет пенсионной программы содержит описание программы либо как часть финансовой отчетности, либо в качестве отдельного отчета. Он может включать следующую информацию:

(a) названия работодателей и групп работников, охваченных данным планом;

(b) количество участников, получающих выплаты, и количество прочих участников, классифицированных соответствующим образом;

(c) тип программы - программа с установленными взносами или программа с установленными выплатами;

(d) примечание, указывающее, делают ли взносы участники программы;

(e) описание пенсионных выплат, причитающихся участникам;

(f) описание условий выхода участника из программы; и

(g) изменения по подпунктам от (a) до (f) в течение периода, охваченного отчетом.

Обычной практикой являются ссылки на другие документы, доступные для пользователей, в которых приводится описание программы, при этом в отчетность включается информация только о последующих изменениях.

Дата вступления в силу

37 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности пенсионных программ, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1988 года или после этой даты.

*Приложение 17
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление правил учета и раскрытия информации в отношении инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации при подготовке организацией отдельной финансовой отчетности.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется при учете инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, если организация делает выбор или обязана по местным нормативно-правовым актам представлять отдельную финансовую отчетность.

3 Настоящий стандарт не устанавливает, какие организации обязаны составлять отдельную финансовую отчетность. Стандарт применяется, когда организация подготавливает отдельную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Определения

4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представляются как относящиеся к единому хозяйствующему субъекту.

Отдельная финансовая отчетность - составляемая материнской организацией (т. е. инвестором, имеющим контроль над дочерней организацией) или инвестором, имеющим совместный контроль над объектом инвестиций или значительное влияние на него, финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются по первоначальной стоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*».

5 Следующие определения установлены в Приложении А МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*», Приложении А МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*» и пункте 3 МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия*»:

- ассоциированная организация;
- контроль над объектом инвестиций;
- группа;
- инвестиционная организация;
- совместный контроль;
- совместное предприятие;
- участник совместного предприятия;
- материнская организация;
- значительное влияние;
- дочерняя организация.

6 Отдельная финансовая отчетность - финансовая отчетность, которая в случаях, отличных от изложенных в пунктах 8-8А, представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или к финансовой отчетности, в которой инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия учитываются по методу долевого участия. Отдельную финансовую отчетность не требуется прилагать к указанной финансовой отчетности или включать в сопровождение к ней.

7 Финансовая отчетность, составленная с использованием метода долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью. Аналогично финансовая отчетность организации, не имеющей ни дочерних организаций, ни ассоциированных организаций и не являющейся участником совместных предприятий, не является отдельной финансовой отчетностью.

8 Организация, освобожденная от консолидации в соответствии с пунктом 4(а) МСФО (IFRS) 10 или от применения метода долевого участия в соответствии с пунктом 17 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), может представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.

8А Инвестиционная организация, которая обязана в течение всего текущего периода и всех представленных сравнительных периодов применять исключение из требования о консолидации в отношении всех своих дочерних организаций согласно пункту 31 МСФО (IFRS) 10, представляет отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

Подготовка отдельной финансовой отчетности

9 Отдельная финансовая отчетность должна подготавливаться в соответствии со всеми применимыми МСФО, с учетом исключения, указанного в пункте 10.

10 При подготовке отдельной финансовой отчетности организация должна учитывать инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации:

- (а) либо по первоначальной стоимости,**
- (б) либо в соответствии с МСФО (IFRS) 9.**

Организация должна применять единый порядок учета для каждой категории инвестиций. Инвестиции, учитываемые по первоначальной стоимости, должны отражаться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», когда они классифицируются как предназначенные для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи). Оценка инвестиций, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 9, в данных обстоятельствах не изменяется.

11 Если организация делает выбор в соответствии с пунктом 18 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) оценивать инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9, то она должна учитывать эти инвестиции таким же образом в отдельной финансовой отчетности.

11А Если согласно пункту 31 МСФО (IFRS) 10 материнская организация обязана оценивать свою инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9, то она должна таким же образом учитывать ее в отдельной финансовой отчетности.

11В Если материнская организация перестает быть инвестиционной организацией либо становится инвестиционной организацией, то она должна учитывать данное изменение с той даты, когда произошло изменение ее статуса, следующим образом:

(а) если организация перестает быть инвестиционной организацией, то данная организация должна в соответствии с пунктом 10:

(i) либо учитывать инвестицию в дочернюю организацию по первоначальной стоимости. В качестве условной первоначальной стоимости на дату изменения статуса организации должна использоваться справедливая стоимость дочерней организации на эту дату;

(ii) либо продолжать учитывать инвестицию в дочернюю организацию согласно МСФО (IFRS) 9;

(b) если организация становится инвестиционной организацией, она должна учитывать инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Разница между предыдущим значением балансовой стоимости дочерней организации и ее справедливой стоимостью на дату изменения статуса инвестора должна признаваться как результат (положительный или отрицательный) в составе прибыли или убытка. Накопленная сумма корректировок справедливой стоимости в отношении таких дочерних организаций, ранее отраженных в составе прочего совокупного дохода, должна учитываться, как если бы у инвестиционной организации эти дочерние организации выбывали на дату изменения статуса.

12 Организация должна признавать дивиденды, полученные от дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности в момент установления права организации на получение дивидендов.

13 Когда материнская организация реорганизовывает структуру своей группы, учреждая новую организацию в качестве своей материнской организации таким образом, что соблюдаются следующие критерии:

(a) новая материнская организация получает контроль над первоначальной материнской организацией путем выпуска долевых инструментов в обмен на существующие долевые инструменты первоначальной материнской организации;

(b) активы и обязательства новой группы и первоначальной группы остаются одинаковыми непосредственно до и после реорганизации; и

(c) собственники первоначальной материнской организации до реорганизации имеют одинаковые абсолютные и относительные доли в чистых активах первоначальной группы и новой группы непосредственно до и после реорганизации,

а новая материнская организация учитывает свои инвестиции в первоначальную материнскую организацию в соответствии с пунктом 10(a) в своей отдельной финансовой отчетности, новая материнская организация должна оценить первоначальную стоимость в размере балансовой стоимости своей доли в статьях собственного капитала, признанную в отдельной финансовой отчетности первоначальной материнской организации на дату реорганизации.

14 Аналогично организация, не являющаяся материнской организацией, может учредить новую организацию в качестве своей материнской организации таким образом, чтобы соблюдались критерии, указанные в пункте 13. Требования пункта 13 применяются к таким видам реорганизации в равной степени. В этих случаях термины «первоначальная материнская организация» и «первоначальная группа» подразумевают «первоначальную организацию».

Раскрытие информации

15 Организация должна учитывать все применимые МСФО при раскрытии информации в отдельной финансовой отчетности, включая требования пунктов 16-17.

16 Когда материнская организация, в соответствии с пунктом 4(а) МСФО (IFRS) 10, делает выбор не представлять консолидированную финансовую отчетность, а вместо нее подготовить отдельную финансовую отчетность, организация должна раскрывать в упомянутой отдельной финансовой отчетности следующее:

(а) факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что организация воспользовалась освобождением от консолидации; название и место ведения основной деятельности (а также страну юридической регистрации, если она отличается от места ведения основной деятельности) организации, которая представила соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность, доступную для публичного использования, а также адрес, по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;

(b) перечень значительных инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, включая:

(i) название объектов инвестиций;

(ii) место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места ведения основной деятельности) объектов инвестиций;

(iii) свою долю владения (и долю прав голоса, если она отличается от доли владения) в этих объектах инвестиций;

(c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в подпункте (b).

16А Если инвестиционная организация, являющаяся материнской организацией (кроме материнской организации, указанной в пункте 16), составляет согласно пункту 8А отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности, она должна раскрыть этот факт. Инвестиционная организация также должна представить раскрытия, относящиеся к инвестиционным организациям, которые требуются согласно МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях».

17 Если материнская организация (кроме материнской организации, указанной в пунктах 16-16А) или инвестор, осуществляющий совместный контроль над объектом инвестиций или имеющий значительное влияние на него, готовят отдельную финансовую отчетность, то материнская организация или инвестор должны указать финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), к которой относится отдельная финансовая отчетность. Материнская организация или инвестор также должны раскрыть в своей отдельной финансовой отчетности следующую информацию:

(а) факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью, и причины, по которым подготавливается эта финансовая отчетность, если ее подготовка не требуется в соответствии с законодательством;

(b) перечень значительных инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, включая:

(i) название объектов инвестиций;

(ii) место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места основной деятельности) объектов инвестиций;

(iii) свою долю владения (и долю прав голоса, если она отличается от доли владения), имеющуюся в объектах инвестиций;

(c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в подпункте (b).

Дата вступления в силу и переходные положения

18 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт для более раннего периода, организация должна раскрыть этот факт и применять стандарт одновременно с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

18А Поправками к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27 *«Инвестиционные организации»*, выпущенными в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 5, 6, 17 и 18, а также добавлены пункты 8А, 11А-11В, 16А и 18В-18I. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав поправок *«Инвестиционные организации»*.

18В Если на дату первоначального применения поправок *«Инвестиционные организации»* (которой для целей настоящего стандарта является начало годового отчетного периода, для которого данные поправки применяются впервые) материнская организация приходит к выводу, что она является инвестиционной организацией, она должна применять пункты 18С-18I в отношении своих инвестиций в дочерние организации.

18С На дату первоначального применения инвестиционная организация, которая ранее оценивала свою инвестицию в дочернюю организацию по первоначальной стоимости, должна вместо этого оценить данную инвестицию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, как если бы требования настоящего стандарта действовали всегда. Инвестиционная организация должна произвести ретроспективную корректировку сумм, относящихся к годовому периоду, непосредственно предшествующему дате первоначального применения, а также должна скорректировать нераспределенную прибыль по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода в отношении разницы между:

(a) предыдущей балансовой стоимостью инвестиции; и

(b) справедливой стоимостью инвестиции инвестора в данную дочернюю организацию.

18D На дату первоначального применения инвестиционная организация, которая ранее оценивала свою инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, должна продолжать оценивать данную инвестицию по справедливой стоимости. Накопленная сумма корректировок справедливой стоимости, ранее отраженных в составе прочего совокупного дохода, должна быть переведена в состав нераспределенной прибыли по состоянию на начало годового периода, непосредственно предшествующего дате первоначального применения.

18E На дату первоначального применения инвестиционная организация не должна производить корректировок прежнего порядка учета доли владения в дочерней организации, которую она ранее РЕШИЛА оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9, что допускается пунктом 10.

18F До даты применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» инвестиционная организация должна использовать значения справедливой стоимости, которые ранее представлялись инвесторам или руководству, если данные значения представляют собой сумму, за которую инвестиция могла бы быть обменена на дату проведения оценки при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

18G Если оценка инвестиции в дочернюю организацию согласно пунктам 18C-18F практически неосуществима (как это определено в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»), то инвестиционная организация должна применять требования настоящего стандарта по состоянию на начало самого раннего периода, для которого применение пунктов 18C-18F практически осуществимо; этим периодом может быть текущий период. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сумм, относящихся к годовому периоду, непосредственно предшествующему дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого применение этого пункта практически осуществимо, не является текущий период. Если дата, на которую оценка справедливой стоимости дочерней организации практически осуществима для инвестиционной организации, имеет место ранее, чем начало непосредственно предшествующего периода, то инвестор должен произвести корректировку собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода в отношении разницы между:

(a) предыдущей балансовой стоимостью инвестиции; и

(b) справедливой стоимостью инвестиции инвестора в данную дочернюю организацию.

Если самым ранним периодом, для которого практически осуществимо применение настоящего пункта, является текущий период, то корректировка в составе собственного капитала должна признаваться на начало текущего периода.

18H Если у инвестиционной организации выбывает инвестиция в дочернюю организацию или происходит утрата контроля над ней до даты первоначального применения поправок «Инвестиционные организации», то инвестиционная организация не обязана производить корректировки ранее применявшегося к данной инвестиции порядка учета.

18I Несмотря на указания на годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения («непосредственно предшествующий период»), содержащиеся в пунктах 18C-18G, организация вправе, но не обязана представлять скорректированную сравнительную информацию за более ранние представленные ею периоды. Если организация представляет скорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то все указания на «непосредственно

предшествующий период» в пунктах 18C-18G должны рассматриваться как указания на «самый ранний из представленных скорректированных сравнительных периодов». Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то она должна четко идентифицировать информацию, которая не подверглась корректировке, заявить, что она была подготовлена на другой основе, и представить разъяснения в отношении данной основы подготовки информации.

18J *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

19 Если организация применяет настоящий стандарт, но все еще не применяет МСФО (IFRS) 9, то любая ссылка на МСФО (IFRS) 9 должна читаться как ссылка на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Прекращение действия МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 года)

20 Настоящий стандарт выпускается одновременно с МСФО (IFRS) 10. Оба эти МСФО заменяют МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*» (с учетом поправок 2008 года).

*Приложение 18
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение правил учета инвестиций в ассоциированные организации и требований по применению метода долевого участия при учете инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями, которые являются инвесторами, имеющими совместный контроль или значительное влияние по отношению к объекту инвестиций.

Определения

3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Ассоциированная организация - организация, на деятельность которой инвестор имеет значительное влияние.

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представляются как относящиеся к единому хозяйствующему субъекту.

Метод долевого участия - метод учета, при котором инвестиции первоначально признаются по первоначальной стоимости, а затем их стоимость корректируется с учетом изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций после приобретения. Прибыль или убыток инвестора включает долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций, а прочий совокупный доход инвестора включает долю инвестора в прочем совокупном доходе объекта инвестиций.

Совместное предпринимательство - предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами.

Совместный контроль - предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.

Совместное предприятие - совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.

Участник совместного предприятия - сторона совместного предприятия, обладающая совместным контролем над таким совместным предприятием.

Значительное влияние - полномочие участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не контролировать или совместно контролировать эту политику.

4 Следующие термины определены в пункте 4 МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и в Приложении А МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в МСФО, в которых они определены:

- контроль над объектом инвестиций;

- группа;
- материнская организация;
- отдельная финансовая отчетность;
- дочерняя организация.

Значительное влияние

5 Если организации прямо или косвенно (например, через дочерние организации) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что организация имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. Однако, если организации прямо или косвенно (например, через дочерние организации) принадлежит менее 20 процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что организация не имеет значительного влияния, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. Наличие крупного или контрольного пакета акций, принадлежащего другому инвестору, не обязательно исключает наличие у организации значительного влияния.

6 Наличие у организации значительного влияния обычно подтверждается одним или несколькими из следующих фактов:

- (a) представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объектом инвестиций;
- (b) участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;
- (c) наличие существенных операций между организацией и ее объектом инвестиций;
- (d) обмен руководящим персоналом; или
- (e) предоставление важной технической информации.

7 Организация может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или другими аналогичными инструментами, которые в случае исполнения или конвертации могут обеспечить организации дополнительные права голоса или сократить права голоса другой стороны в отношении финансовой и операционной политики другой организации (то есть потенциальные права голоса). Наличие и влияние потенциальных прав голоса, которые на текущий момент являются реализуемыми или конвертируемыми, включая потенциальные права голоса других организаций, являются факторами, которые должны учитываться при оценке того, имеет ли организация значительное влияние. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если они, например, не могут быть реализованы или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления определенного события.

8 Производя оценку того, приводят ли потенциальные права голоса к наличию значительного влияния, организация должна проанализировать все факты и обстоятельства (включая условия реализации потенциальных прав голоса и другие

соглашения, рассматриваемые как по отдельности, так и в совокупности), которые влияют на потенциальные права, за исключением намерений руководства и финансовой возможности реализовать или конвертировать эти потенциальные права.

9 Организация утрачивает значительное влияние над деятельностью объекта инвестиций при утрате права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики этого объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может сопровождаться или не сопровождаться изменением абсолютных или относительных долей участия. Например, это может произойти в том случае, если ассоциированная организация становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти в результате заключения договора.

Метод долевого участия

10 В соответствии с методом долевого участия при первоначальном признании инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие признаются по первоначальной стоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Корректировка балансовой стоимости инвестиций также может быть необходима для отражения изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в связи с изменениями в прочем совокупном доходе объекта инвестиций. Такие изменения возникают, в частности, в связи с переоценкой основных средств и в связи с курсовыми разницеми от пересчета валют. Доля инвестора в этих изменениях признается в составе прочего совокупного дохода инвестора (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»).

11 Признание дохода исходя из полученного распределения прибыли может не являться адекватной основой для оценки дохода инвестора от инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, поскольку средства, полученные в результате распределения прибыли, могут лишь в малой мере отражать результаты деятельности ассоциированной организации или совместного предприятия. Поскольку инвестор имеет совместный контроль или оказывает значительное влияние на объект инвестиций, инвестор заинтересован в результатах деятельности ассоциированной организации или совместного предприятия и, следовательно, в доходности своих инвестиций. Инвестор отражает свою заинтересованность путем включения в финансовую отчетность своей доли в прибыли или убытке такого объекта инвестиций. Применение метода долевого участия повышает информативность финансовой отчетности в части чистых активов и прибыли или убытка инвестора.

12 При наличии потенциальных прав голоса или прочих производных инструментов, содержащих потенциальные права голоса, доля организации в ассоциированной организации или совместном предприятии определяется исключительно на основе существующих долей владения и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса и прочих производных инструментов, если не применяется пункт 13.

13 При некоторых обстоятельствах организация, по сути, может иметь действительное владение в результате операции, которое в текущий момент дает ей доступ к доходам, связанным с долей владения. При таких обстоятельствах доля, отнесенная на организацию, определяется с учетом возможной реализации потенциального права голоса и других производных инструментов, которые, в текущий момент, дают организации доступ к доходам.

14 МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*» не применяется к доле участия в ассоциированных организациях и совместных предприятиях, которая учитывается с использованием метода долевого участия. Если инструменты, содержащие потенциальные права голоса на текущий момент по существу дают доступ к доходам, связанным с долей владения в ассоциированной организации или совместном предприятии, то эти инструменты не попадают под действие МСФО (IFRS) 9. Во всех остальных случаях инструменты с потенциальными правами голоса в ассоциированной организации или совместном предприятии учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

15 Если инвестиция или какая-то доля инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие не классифицируется как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», то инвестиция или любая оставшаяся доля в инвестиции, не классифицируемая как предназначенная для продажи, должна классифицироваться как внеоборотный актив.

Применение метода долевого участия

16 Организация с совместным контролем или значительным влиянием над объектом инвестиций должна учитывать свои инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие, используя метод долевого участия, за исключением случаев, когда организация освобождается от учета таких инвестиций по методу долевого участия в соответствии с пунктами 17-19.

Освобождение от применения метода долевого участия

17 Организация может не применять метод долевого участия при учете своих инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, если организация является материнской организацией, которая освобождена от составления консолидированной финансовой отчетности согласно исключению, указанному в сфере применения пункта 4(а) МСФО (IFRS) 10, или если верны все перечисленные ниже положения:

(а) Организация является дочерней организацией, находящейся в полной или частичной собственности другой организации, и при этом ее прочие собственники, в том числе и те, которые в других случаях не имели бы права голоса, были проинформированы о том, что организация не применяет метод долевого участия и не возражают против этого.

(b) Долговые или долевые инструменты организации не обращаются на открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки).

(c) Организация не представляла свою финансовую отчетность и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или иной регулирующий орган в целях размещения любого вида инструментов на открытом рынке.

(d) Конечная или промежуточная материнская организация организации составляет консолидированную финансовую отчетность, находящуюся в публичном доступе, в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

18 Если инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие принадлежат прямо организации, которая специализируется на венчурных инвестициях или является взаимным фондом, паевым фондом или аналогичной организацией, включая страховые фонды инвестиционного типа, или владение осуществляется через такую организацию, то в этом случае организация может решить оценивать инвестиции в эти ассоциированные организации или совместные предприятия по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

19 Если организация имеет инвестиции в ассоциированную организацию, владение частью доли в которых осуществляется через организацию, специализирующуюся на венчурных инвестициях, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичную организацию, включая страховые фонды инвестиционного типа, организация может решить оценивать данную долю инвестиций в ассоциированную организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 независимо от того, оказывают ли такие организации (организация, специализирующаяся на венчурных инвестициях, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичная организация, включая страховые фонды инвестиционного типа) значительное влияние на эту долю инвестиций. Если организация делает такой выбор, то она должна применять метод долевого участия к любой части оставшейся доли ее инвестиции в ассоциированную организацию, которой она владеет не через организацию, специализирующуюся на венчурных инвестициях, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичную организацию, включая страховые фонды инвестиционного типа.

Инвестиции, классифицируемые как предназначенные для продажи

20 Организация должна применять МСФО (IFRS) 5 к инвестициям или к доле инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, которые отвечают критерию классификации «предназначенные для продажи». Любая оставшаяся доля инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, которая не была классифицирована как предназначенная для продажи, должна учитываться с использованием метода долевого участия, пока не произойдет выбытие той доли, которая классифицируется как предназначенная для продажи. После выбытия организация должна учитывать оставшуюся долю в ассоциированной организации или совместном предприятии в соответствии с МСФО (IFRS) 9, кроме случаев, когда оставшаяся доля продолжает признаваться ассоциированной организацией или совместным предприятием, и в этом случае организация должна использовать метод долевого участия.

21 Если инвестиции или доля инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, ранее классифицированные как предназначенные для продажи,

перестают удовлетворять критериям для такой классификации, их следует учитывать по методу долевого участия ретроспективно, начиная с даты классификации как предназначенных для продажи. Финансовая отчетность за все периоды, начиная с момента классификации инвестиций как предназначенных для продажи, должна быть соответствующим образом скорректирована.

Прекращение использования метода долевого участия

22 Организация должна прекратить использование метода долевого участия с той даты, когда ее инвестиция перестает быть ассоциированной организацией или совместным предприятием:

(a) Если инвестиция становится дочерней организацией, организация должна учитывать свои инвестиции в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» и МСФО (IFRS) 10.

(b) Если оставшаяся доля в бывшей ассоциированной организации или совместном предприятии является финансовым активом, организация должна оценивать оставшуюся долю по справедливой стоимости. Справедливая стоимость оставшейся доли должна оцениваться как ее справедливая стоимость при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Организация должна признавать в составе прибыли или убытка любую разницу между:

(i) справедливой стоимостью оставшейся доли участия и поступлений от выбытия части инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие; и

(ii) балансовой стоимостью инвестиций на дату прекращения использования метода долевого участия.

(c) Если организация прекращает использование метода долевого участия, организация должна учитывать все суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, в отношении этих инвестиций так же, как если бы соответствующие активы и обязательства выбывали непосредственно у объекта инвестиций.

23 Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный объектом инвестиций в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка от выбытия соответствующих активов или обязательств, организация реклассифицирует доход или убыток из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка (реклассификационная корректировка), когда прекращается использование метода долевого участия. Например, если ассоциированная организация или совместное предприятие имеют накопленные курсовые разницы, относящиеся к иностранным подразделениям, и организация прекращает использовать метод долевого участия, организация должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка доход или убыток, ранее признанные в отношении этих иностранных подразделений в составе прочего совокупного дохода.

24 Если инвестиция в ассоциированную организацию становится инвестицией в совместное предприятие или инвестиция в совместное предприятие становится инвестицией в ассоциированную организацию, организация продолжает использовать метод долевого участия и не производит переоценку оставшейся доли.

Изменения доли владения

25 Если доля владения организации в ассоциированной организации или совместном предприятии уменьшается, но организация продолжает использовать метод долевого участия, то организация должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка определенную долю дохода или убытка, ранее признанную в составе прочего совокупного дохода, связанного с данным уменьшением доли владения, если бы этот доход или убыток требовалось реклассифицировать в составе прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств.

Процедуры, применяемые при методе долевого участия

26 Многие процедуры, осуществляемые при применении метода долевого участия, аналогичны процедурам консолидации, описанным в МСФО (IFRS) 10. Кроме того, концепции, лежащие в основе процедур, осуществляемых при учете приобретения дочерней организации, также используются при учете приобретения инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

27 Доля группы в ассоциированной организации или совместном предприятии представляет собой совокупную долю материнской организации и ее дочерних организаций в этой ассоциированной организации или совместном предприятии. Доля участия других ассоциированных организаций или совместных предприятий группы в этих целях не принимаются во внимание. Если ассоциированная организация или совместное предприятие имеют дочерние организации, ассоциированные организации или совместные предприятия, прибыль или убыток, прочий совокупный доход и чистые активы, используемые при применении метода долевого участия, представляют собой прибыль или убыток, прочий совокупный доход и чистые активы, признанные в финансовой отчетности ассоциированной организации или совместного предприятия (включая долю ассоциированной организации или совместного предприятия в прибыли или убытке, прочем совокупном доходе и чистых активах собственных ассоциированных организаций и совместных предприятий) после корректировок, необходимых для соблюдения единой учетной политики (см. пункты 35 и 36).

28 Прибыли и убытки, возникающие в результате операций «снизу вверх» и «сверху вниз» между организацией (включая ее консолидированные дочерние организации) и ее ассоциированной организацией или совместным предприятием, признаются в финансовой отчетности организации в той мере, в которой они не относятся к доле участия инвестора в этой ассоциированной организации или совместном предприятии. Операции «снизу вверх», например, включают продажу активов инвестору ассоциированной организацией или совместным предприятием. В качестве примера операций «сверху вниз» можно привести продажу или взнос активов в ассоциированную организацию или совместное предприятие инвестором. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированной организации или совместного предприятия от этих операций подлежит исключению.

29 Если операции «сверху вниз» свидетельствуют об уменьшении чистой возможной цены продажи активов, подлежащих продаже или вложению, или об убытке от обесценения этих активов, то эти убытки должны полностью признаваться инвестором. Если операции «снизу вверх» свидетельствуют об уменьшении чистой возможной цены

продажи активов, подлежащих покупке, или об убытке от обесценения этих активов, то инвестор должен признать свою долю в этих убытках.

30 Вклад немонетарного актива в ассоциированную организацию или совместное предприятие в обмен на долю в капитале ассоциированной организации или совместного предприятия должен учитываться в соответствии с пунктом 28, за исключением случаев, когда такой вклад лишен коммерческого содержания в том значении этого термина, в котором он определен в МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*». Если такой вклад лишен коммерческого содержания, то прибыль или убыток рассматриваются как нереализованные и не признаются, кроме случая, когда также применим пункт 31. Такие нереализованные доходы или убытки должны исключаться против инвестиций, учитываемых с использованием метода долевого участия, и не должны представляться в качестве отложенных прибылей или убытков в консолидированном отчете о финансовом положении организации или в отчете о финансовом положении, в котором инвестиции учитываются с использованием метода долевого участия.

31 Если, помимо получения доли в капитале ассоциированной организации или совместного предприятия, организация также получает монетарные или немонетарные активы, то организация полностью признает в составе прибыли или убытка долю дохода или убытка от немонетарного вклада, связанного с полученными монетарными или немонетарными активами.

31А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

31В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

32 Инвестиции учитываются по методу долевого участия, начиная с даты, когда организация становится ассоциированной организацией или совместным предприятием. При приобретении инвестиций любая разница между стоимостью инвестиции и долей организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств объекта инвестиций учитывается следующим образом:

(а) Гудвил, относящийся к ассоциированной организации или совместному предприятию, включается в состав балансовой стоимости инвестиций. Амортизация этого гудвила не разрешается.

(б) Сумма превышения доли организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированной организации над стоимостью инвестиции отражается в качестве дохода при определении доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия за тот период, в котором инвестиции были приобретены.

Кроме того, выполняются необходимые корректировки доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия после приобретения для отражения, например, амортизации амортизируемых активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения. Аналогичным образом, производятся соответствующие корректировки доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия после приобретения с целью учета убытков от обесценения, таких как от обесценения гудвила или основных средств.

33 При применении метода долевого участия организация использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия. Если даты конца отчетного периода организации и ассоциированной организации или совместного предприятия различаются, ассоциированная

организация или совместное предприятие готовят для организации финансовую отчетность по состоянию на ту же дату конца отчетного периода, что и финансовая отчетность самой организации, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо.

34 Если в соответствии с пунктом 33 финансовая отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия, использованная при применении метода долевого участия, составлена по состоянию на иную отчетную дату, нежели финансовая отчетность организации, необходимо выполнить корректировки для отражения влияния значительных операций или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой организации. В любом случае разница между концом отчетного периода ассоциированной организации или совместного предприятия и концом отчетного периода организации не должна превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и различие в датах окончания отчетных периодов должны быть одинаковыми от периода к периоду.

35 Финансовая отчетность организации должна составляться на основе использования единой учетной политики в отношении аналогичных операций и событий, имевших место при сходных обстоятельствах.

36 Если ассоциированная организация или совместное предприятие применяют учетную политику, отличную от учетной политики организации в отношении аналогичных операций и событий, имевших место при сходных обстоятельствах, необходимо произвести корректировки с целью приведения учетной политики ассоциированной организации или совместного предприятия в соответствие с учетной политикой организации, если финансовая отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия используется организацией, применяющей метод долевого участия.

37 Если ассоциированная организация или совместное предприятие имеют в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от организации, и которые классифицируются как собственный капитал, организация рассчитывает свою долю в прибылях или убытках после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям вне зависимости от того, объявлены ли эти дивиденды к выплате.

38 Когда доля организации в убытках ассоциированной организации или совместного предприятия становится равна ее доле участия в ассоциированной организации или совместном предприятии или превышает эту долю, организация прекращает признание своей доли в дальнейших убытках. Доля участия в ассоциированной организации или совместном предприятии соответствует балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, учитываемых по методу долевого участия, вместе с долгосрочными вложениями, которые, в сущности, составляют часть чистых инвестиций организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Например, статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и не является вероятным, по существу, представляет собой дополнительные инвестиции организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Такие статьи могут включать привилегированные акции и долгосрочную дебиторскую задолженность или долгосрочные займы, но не включают торговую дебиторскую задолженность, торговую кредиторскую задолженность или долгосрочную дебиторскую задолженность, в отношении которой предоставлено адекватное обеспечение, такую как обеспеченные займы. Убытки, признанные по методу долевого участия в размере, превышающем инвестиции организации в обыкновенные акции, относятся к другим компонентам доли участия организации в ассоциированной

организации или совместном предприятии в обратном порядке старшинства (т. е. приоритетности при ликвидации).

39 После уменьшения доли участия организации до нуля дополнительные убытки и обязательства признаются только в той мере, в какой организация приняла на себя юридические или обусловленные практикой обязанности или совершила платежи от имени ассоциированной организации или совместного предприятия. Если впоследствии ассоциированная организация или совместное предприятие отражают прибыль, организация возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как ее доля в прибыли становится равной непризнанной доле в убытках.

Убытки от обесценения

40 После применения метода долевого участия, включая признание убытков ассоциированной организации или совместного предприятия в соответствии с пунктом 38, организация применяет требования МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» с целью определения необходимости признать какие-либо дополнительные убытки от обесценения в отношении чистых инвестиций организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

41 Организация также применяет требования МСФО (IAS) 39 с целью определения необходимости признать дополнительные убытки от обесценения в отношении доли участия организации в ассоциированной организации или совместном предприятии, которая не является частью чистых инвестиций, а также с целью определения суммы таких убытков от обесценения.

41А-41С [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

42 Поскольку гудвил, который является частью балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, не признается отдельно, он не подлежит отдельному тестированию на обесценение с применением требований для теста на обесценение гудвила, установленных МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*». Вместо этого вся балансовая стоимость инвестиций тестируется на обесценение согласно МСФО (IAS) 36 как единый актив путем сопоставления их возмещаемой суммы (представляющей собой наибольшее из двух значений: ценность использования или справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу) с их балансовой стоимостью в тех случаях, когда применение требований МСФО (IAS) 39 показывает, что инвестиции могли подвергнуться обесценению. Убыток от обесценения, признаваемый в таких обстоятельствах, не относится на какой-либо актив, включая гудвил, входящий в состав балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Следовательно, любое восстановление такого убытка от обесценения признается в соответствии с МСФО (IAS) 36 в том случае, если возмещаемая сумма инвестиций впоследствии возрастает. При определении ценности использования инвестиций организация оценивает:

(а) свою долю в приведенной стоимости расчетных будущих денежных потоков, которые, как ожидается, будут сгенерированы ассоциированной организацией или совместным предприятием, включая денежные потоки от операций ассоциированной организации или совместного предприятия и поступления от окончательного выбытия инвестиций; или

(b) приведенную стоимость расчетных будущих денежных потоков в виде дивидендов, ожидаемых к получению от инвестиций и от окончательного выбытия инвестиций.

При правильных допущениях оба метода дают один и тот же результат.

43 Возмещаемая сумма инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие оценивается по каждой ассоциированной организации или совместному предприятию в отдельности, за исключением случаев, когда ассоциированная организация или совместное предприятие не генерируют денежные притоки от продолжающейся деятельности, которые были бы в основном независимы от денежных притоков от прочих активов организации.

Отдельная финансовая отчетность

44 Инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие должны отражаться в отдельной финансовой отчетности организации в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года).

Дата вступления в силу и переходные положения

45 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или позднее. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и применить стандарт одновременно с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» и МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года).

45A-45C [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

46 Если организация применяет настоящий стандарт, но все еще не применяет МСФО (IFRS) 9, любая ссылка на МСФО (IFRS) 9 должна читаться как ссылка на МСФО (IAS) 39.

Прекращение действия МСФО (IAS) 28 (пересмотренного в 2003 году)

47 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» (пересмотренный в 2003 году).

Приложение 19
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»²³

²³ В рамках документа «Улучшения МСФО», выпущенного в мае 2008 года, Совет изменил термины, используемые в МСФО (IAS) 29, чтобы привести их в соответствие с другими МСФО, следующим образом: (а) термин «рыночная стоимость» был изменен на «справедливая стоимость» и (б) термины «результаты деятельности» и «чистый доход» были изменены на «прибыль или убыток».

Сфера применения

1 Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, любой организации, функциональная валюта которой является валютой гиперинфляционной экономики.

2 В условиях гиперинфляционной экономики представление результатов деятельности и финансового положения организации в местной валюте без пересчета не является полезным. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сопоставление сумм от операций и прочих событий, произошедших в разное время, даже в пределах одного отчетного периода, вводит в заблуждение.

3 Настоящий стандарт не устанавливает абсолютного значения, при котором имеет место гиперинфляция. Определение момента, начиная с которого возникает необходимость пересчета финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, является предметом суждения. Признаками гиперинфляции являются характеристики экономической среды соответствующей страны, которые включают следующее, но не ограничиваются им:

(а) основное население предпочитает держать свое состояние в немонетарных активах или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для сохранения покупательной способности;

(б) основное население рассматривает денежные суммы не в единицах местной валюты, а в единицах относительно стабильной иностранной валюты. Цены могут устанавливаться в этой валюте;

(с) продажи и покупки в кредит осуществляются в ценах, которые компенсируют ожидаемую потерю покупательной способности в течение кредитного периода, даже если данный период является коротким;

(d) процентные ставки, заработная плата и цены привязаны к индексу цен; и

(е) кумулятивный темп инфляции за три года приближается к 100 % или превышает 100 %.

4 Предпочтительно, чтобы все организации, составляющие отчетность в валюте одной и той же гиперинфляционной экономики, применяли настоящий стандарт с одной и той же даты. Тем не менее настоящий стандарт применяется к финансовой отчетности любой организации с начала отчетного периода, в котором она выявляет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой данная организация составляет отчетность.

Пересчет финансовой отчетности

5 Цены изменяются с течением времени под воздействием различных политических, экономических и социальных факторов, носящих специфический или общий характер. Специфические факторы, такие как изменения в спросе и предложении или технологические изменения, могут вызывать значительное повышение или снижение отдельных цен независимо друг от друга. Кроме того, факторы общего характера могут привести к изменениям в общем уровне цен и, следовательно, общей покупательной способности денег.

6 Организации, составляющие финансовую отчетность на основе исторической стоимости, составляют финансовую отчетность, не принимая во внимание изменения в общем уровне цен или рост конкретных цен в отношении признанных активов или обязательств. Исключением являются те активы и обязательства, которые организация оценивает по справедливой стоимости в соответствии с требованиями или по собственному выбору. Например, основные средства могут быть переоценены до справедливой стоимости, а биологические активы, как правило, должны оцениваться по справедливой стоимости. Тем не менее некоторые организации представляют финансовую отчетность на основе метода учета по текущей стоимости, который отражает влияние изменений конкретных цен в отношении удерживаемых активов.

7 Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике, независимо от того, подготовлена ли она с использованием метода учета по исторической стоимости или метода учета по текущей стоимости, полезна только в том случае, если она выражена в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода. Поэтому настоящий стандарт применяется к финансовой отчетности организаций, составляющих отчетность в валюте гиперинфляционной экономики. Представление требуемой настоящим стандартом информации в виде дополнения к непересчитанной финансовой отчетности не разрешается. Более того, не рекомендуется отдельное представление финансовой отчетности до пересчета.

8 Финансовая отчетность организации, функциональная валюта которой является валютой гиперинфляционной экономики, должна быть выражена в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода, независимо от того, подготовлена ли она с использованием метода учета по исторической стоимости или метода учета по текущей стоимости. Сопоставимые показатели за

предыдущий период, требуемые МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году), и любая информация в отношении более ранних периодов также должны быть выражены в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода. С целью представления сравнительных данных в иной валюте представления отчетности применяются пункты 42(b) и 43 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

9 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции должны быть включены в состав прибыли или убытка и раскрыты отдельно.

10 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует применения определенных процедур, а также суждения. Последовательное применение этих процедур и суждений из периода в период является более важным, нежели абсолютная точность сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

Финансовая отчетность на основе исторической стоимости

Отчет о финансовом положении

11 Показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего индекса цен.

12 Монетарные статьи не пересчитываются, поскольку они уже выражены в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода. Монетарные статьи представляют собой удерживаемые денежные средства, а также статьи, которые должны быть получены или выплачены в денежной форме.

13 Активы и обязательства, по условиям договора привязанные к изменениям в ценах, такие как индексируемые облигации и займы, корректируются в соответствии с договором, с тем чтобы установить сумму, оставшуюся непогашенной на конец отчетного периода. Эти статьи учитываются в указанной скорректированной сумме в пересчитанном отчете о финансовом положении.

14 Все прочие активы и обязательства являются немонетарными. Некоторые немонетарные статьи учитываются в суммах, которые являются текущими на конец отчетного периода, таких как чистая возможная цена продажи и справедливая стоимость, поэтому они не пересчитываются. Все прочие немонетарные активы и обязательства пересчитываются.

15 Большинство немонетарных статей учитываются по первоначальной стоимости или по первоначальной стоимости за вычетом амортизации, то есть они выражены в суммах, являющихся текущими на дату приобретения. Пересчитанная стоимость или стоимость за вычетом амортизации для каждой статьи определяется путем корректировки ее исторической стоимости и накопленной амортизации на изменение в общем индексе цен с даты приобретения по дату окончания отчетного периода. Например, стоимость основных средств, запасов сырья и товаров, гудвила, патентов, товарных знаков и аналогичных активов пересчитывается с даты их покупки. Стоимость запасов незавершенного производства и готовой продукции пересчитывается с даты, на которую соответствующие затраты на приобретение и переработку были понесены.

16 Детальные записи о датах приобретения объектов основных средств могут отсутствовать или их невозможно оценить. В таких редких обстоятельствах, в первом отчетном периоде, к которому применяется настоящий стандарт, может возникнуть необходимость в использовании независимой профессиональной оценки стоимости статей в качестве основы для их пересчета.

17 Общий индекс цен может отсутствовать для отчетных периодов, в отношении которых настоящий стандарт требует пересчета стоимости основных средств. В данных обстоятельствах может возникнуть необходимость в использовании расчетной оценки, основанной, например, на изменениях обменного курса между функциональной валютой и относительно стабильной иностранной валютой.

18 Некоторые немонетарные статьи учитываются по текущей стоимости на дату, отличную от даты приобретения или даты отчета о финансовом положении, например, основные средства, которые переоценивались по состоянию на более раннюю дату. В таких случаях балансовая стоимость пересчитывается с даты переоценки.

19 Пересчитанная стоимость немонетарной статьи снижается в соответствии с требованиями применимых МСФО, если она превышает возмещаемую сумму. Например, пересчитанная стоимость основных средств, гудвила, патентов и товарных знаков снижается до возмещаемой суммы, а пересчитанная стоимость запасов снижается до чистой возможной цены продажи.

20 Объект инвестиций, учитываемый по методу долевого участия, может составлять отчетность в валюте гиперинфляционной экономики. Отчет о финансовом положении и отчет о совокупном доходе указанного объекта инвестиций пересчитываются в соответствии с настоящим стандартом с тем, чтобы рассчитать долю инвестора в чистых активах и прибыли или убытке данного объекта инвестиций. Если пересчитанная финансовая отчетность объекта инвестиций выражена в иностранной валюте, она переводится по курсу на отчетную дату.

21 Влияние инфляции обычно признается в составе затрат по заимствованиям. Пересчет величины капитальных затрат, финансируемых за счет заемных средств, и капитализация затрат по заимствованиям в части, компенсирующей влияние инфляции в течение того же периода, не допускаются. Указанная часть затрат по заимствованиям признается в качестве расхода в периоде возникновения соответствующих затрат.

22 Организация может приобрести активы по договору, разрешающему отсрочку оплаты без явного начисления процентов. Если расчет вмененной суммы процентов является практически неосуществимым, такие активы пересчитываются с даты оплаты, а не с даты покупки.

23 [Удален]

24 На начало первого периода применения настоящего стандарта компоненты собственного капитала, за исключением нераспределенной прибыли и прироста стоимости от переоценки, пересчитываются с применением общего индекса цен с даты вкладов в собственный капитал или иного возникновения компонентов. Прирост стоимости от переоценки, возникший в предыдущих периодах, элиминируется. Пересчитанная сумма нераспределенной прибыли получается из всех остальных сумм пересчитанного отчета о финансовом положении.

25 На конец первого периода и в последующих периодах все компоненты собственного капитала пересчитываются с применением общего индекса цен с начала указанного периода или с даты вкладов в собственный капитал, если эта дата наступает

позднее. Изменения в собственном капитале за период подлежат раскрытию в соответствии с МСФО (IAS) 1.

Отчет о совокупном доходе

26 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи отчета о совокупном доходе были выражены в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода. Следовательно, все суммы необходимо скорректировать на изменение в общем индексе цен с даты первоначального признания в финансовой отчетности статей доходов и расходов.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

27 В период инфляции организация, чьи монетарные активы превышают монетарные обязательства, теряет покупательную способность, а организация, чьи монетарные обязательства превышают монетарные активы, увеличивает покупательную способность в той части, в которой указанные активы и обязательства не привязаны к уровню цен. Данная прибыль или убыток по чистой монетарной позиции может быть выведена как разница, полученная в результате пересчета немонетарных активов, собственного капитала и статей отчета о совокупном доходе, и корректировки по активам и обязательствам, привязанным к индексу цен. Величина прибыли или убытка может быть оценена путем применения изменения в общем индексе цен к средневзвешенной за период разницы между монетарными активами и монетарными обязательствами.

28 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции включается в состав прибыли или убытка. Производимая согласно пункту 13 корректировка активов и обязательств, привязанных к изменениям в ценах в соответствии с договором, зачитывается против прибыли или убытка по чистой монетарной позиции. Прочие статьи доходов и расходов, такие как процентные доходы и расходы и курсовые разницы, относящиеся к инвестированным или заемным средствам, также связаны с чистой монетарной позицией. Несмотря на то, что такие статьи раскрываются отдельно, их представление в отчете о совокупном доходе вместе с прибылью или убытком по чистой монетарной позиции может быть полезным.

Финансовая отчетность на основе текущей стоимости

Отчет о финансовом положении

29 Статьи, отраженные по текущей стоимости, не пересчитываются, поскольку они уже выражены в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода. Прочие статьи отчета о финансовом положении пересчитываются в соответствии с пунктами 11-25.

Отчет о совокупном доходе

30 До пересчета, отчет о совокупном доходе, составленный на основе текущей стоимости, как правило, отражает текущие затраты на момент совершения соответствующих операций или возникновения событий. Себестоимость продаж и амортизация учитываются по текущей стоимости в момент потребления, выручка и прочие расходы учитываются по своей денежной стоимости в момент возникновения. Следовательно, все суммы необходимо пересчитать, чтобы выразить в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода, путем применения общего индекса цен.

Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции

31 Прибыль или убыток по чистой монетарной позиции учитываются в соответствии с пунктами 27 и 28.

Налоги

32 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом может приводить к возникновению разниц между балансовой стоимостью отдельных активов и обязательств отчета о финансовом положении и их налоговой базой. Данные разницы учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Отчет о движении денежных средств

33 Настоящий стандарт требует, чтобы все статьи отчета о движении денежных средств были выражены в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода.

Сопоставимые показатели

34 Сопоставимые показатели за предыдущий отчетный период, независимо от того, основаны ли они на методе учета по исторической стоимости или методе учета по текущей стоимости, пересчитываются с применением общего индекса цен, с тем чтобы сравнительная финансовая отчетность была представлена в той единице измерения, которая является текущей на конец отчетного периода. Информация, которая раскрыта в отношении более ранних периодов, также должна быть выражена в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода. С целью представления сравнительных данных в иной валюте представления применяются пункты 42(b) и 43 МСФО (IAS) 21.

Консолидированная финансовая отчетность

35 Материнская организация, составляющая отчетность в валюте гиперинфляционной экономики, может иметь дочерние организации, которые также составляют отчетность в валютах гиперинфляционных экономик. Финансовая отчетность любой такой дочерней организации должна быть пересчитана с применением общего индекса цен страны, в валюте которой указанная организация составляет отчетность, до включения данной финансовой отчетности в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую материнской организацией. Если такая дочерняя организация является зарубежной дочерней организацией, ее пересчитанная финансовая отчетность переводится по курсам на соответствующие отчетные даты. В отношении финансовой отчетности дочерних организаций, которые не составляют отчетность в валюте той или иной гиперинфляционной экономики, применяется МСФО (IAS) 21.

36 При консолидации финансовой отчетности с несовпадающими датами окончания отчетных периодов все статьи, как немонетарные, так и монетарные, должны быть пересчитаны в текущие на дату консолидированной финансовой отчетности единицы измерения.

Выбор и использование общего индекса цен

37 Пересчет финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом требует использования общего индекса цен, который отражает изменения в общей покупательной способности. Предпочтительно, чтобы все организации, составляющие отчетность в валюте одной и той же экономики, использовали один и тот же индекс.

Экономика, перестающая быть гиперинфляционной

38 Если экономика перестает быть гиперинфляционной и организация прекращает составлять и представлять финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с настоящим стандартом, она должна использовать суммы, выраженные в единице измерения, являющейся текущей на конец предыдущего отчетного периода, в качестве основы балансовой стоимости в последующей финансовой отчетности.

Раскрытие информации

39 Раскрытию подлежит следующее:

(а) тот факт, что финансовая отчетность и соответствующие показатели предыдущих периодов были пересчитаны с учетом изменений общей покупательной

способности функциональной валюты и, следовательно, выражены в единице измерения, являющейся текущей на конец отчетного периода;

(b) информация о том, основана ли финансовая отчетность на методе учета по исторической стоимости или методе учета по текущей стоимости; и

(c) наименование и уровень индекса цен на конец отчетного периода, а также изменение данного индекса в течение текущего и предыдущего отчетных периодов.

40 Раскрытие информации, требуемое настоящим стандартом, необходимо для разъяснения подхода к отражению влияния инфляции в финансовой отчетности. Данные раскрытия также предназначены для предоставления прочей информации, необходимой для понимания указанного подхода и полученных в результате сумм.

Дата вступления в силу

41 Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 1990 года или после указанной даты.

*Приложение 20
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»

Цель

1 [Удален]

2 Цель настоящего стандарта - установить принципы, в соответствии с которыми финансовые инструменты представляются в составе обязательств или собственного капитала, а также производится взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств. Этот стандарт применяется при классификации финансовых инструментов с точки зрения эмитента в качестве финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; при классификации соответствующих процентов, дивидендов, убытков и прибылей; а также при определении необходимости взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств.

3 Принципы, установленные настоящим стандартом, дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, изложенные в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», а также принципы

раскрытия информации о них, изложенные в МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*».

Сфера применения

4 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

(а) тех долей участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях или совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*», МСФО (IAS) 27 «*Отдельная финансовая отчетность*» или МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия*». Однако в некоторых случаях МСФО (IFRS) 10, МСФО (IAS) 27 или МСФО (IAS) 28 требуют от организации или разрешают ей осуществлять учет доли участия в дочерней организации, ассоциированной организации или в совместном предприятии с использованием МСФО (IAS) 39; в таких случаях организации должны применять требования настоящего стандарта. Организации также должны применять настоящий стандарт ко всем производным инструментам, связанным с долями участия в дочерних, ассоциированных организациях или совместных предприятиях;

(b) прав и обязанностей, возникающих у работодателей в рамках программ вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»;

(c) [удален]

(d) договоров страхования в значении, определенном в МСФО (IFRS) 4 «*Договоры страхования*». Однако настоящий стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО (IAS) 39 требует, чтобы организация учитывала их отдельно. Кроме того, сторона, выпустившая договоры финансовой гарантии, должна применять к этим договорам настоящий стандарт, если она применяет МСФО (IAS) 39 для признания и оценки таких договоров, но данная сторона должна применять МСФО (IFRS) 4, если она принимает решение, в соответствии с пунктом 4(d) МСФО (IFRS) 4, признавать и оценивать их согласно МСФО (IFRS) 4;

(e) финансовых инструментов, которые относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 4 в силу того, что они содержат условие дискреционного участия. Эмитент этих инструментов освобождается от применения к таким условиям пунктов 15-32 и AG25-AG35 настоящего стандарта в отношении различия между финансовыми обязательствами и долевыми инструментами. Однако на эти инструменты распространяются все иные требования настоящего стандарта. Кроме того, настоящий стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в указанные инструменты (см. МСФО (IAS) 39);

(f) финансовых инструментов, договоров и обязанностей в рамках операций по выплатам на основе акций, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*», за исключением:

(i) договоров, находящихся в сфере применения пунктов 8-10 настоящего стандарта, к которым применяется настоящий стандарт;

(ii) пунктов 33 и 34 настоящего стандарта, которые должны применяться к собственным акциям, выкупленным, проданным, выпущенным или аннулированным в связи с программами предоставления работникам опционов на акции, программами покупки акций работниками и со всеми другими соглашениями о выплатах на основе акций.

5-7 [Удалены]

8 Настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансового объекта, которые могут быть урегулированы на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами, за исключением договоров, которые были заключены и продолжают удерживаться в целях получения или поставки какого-либо нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании.

9 Существуют различные способы, позволяющие осуществить расчеты по договору на покупку или продажу нефинансового объекта на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами. К ним относятся ситуации, когда:

(a) условия договора позволяют любой из сторон урегулировать его на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами;

(b) возможность расчетов на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами прямо не закреплена в договоре, однако организация практикует расчеты по аналогичным договорам на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами (либо с контрагентом, путем заключения договоров, имеющих обратный эффект, либо путем продажи соответствующего договора до его исполнения или истечения срока его действия);

(c) организация практикует получение по аналогичным договорам базового объекта и продажи его вскоре после поставки с целью генерирования прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки; и

(d) имеется возможность свободной конвертации нефинансового объекта, являющегося предметом договора, в денежные средства.

Договор, который соответствует подпункту (b) или подпункту (c), заключается не с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, соответственно, он относится к сфере применения настоящего стандарта. Другие договоры, на которые распространяется пункт 8, требуется проанализировать, чтобы определить, были ли они заключены и продолжают ли они удерживаться в целях получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, соответственно, относятся ли они к сфере применения настоящего стандарта.

10 Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансового объекта, допускающий урегулирование на нетто-основе денежными средствами или иным

финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с подпунктами (а) или (d) пункта 9, относится к сфере применения настоящего стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании.

Определения (см. также пункты AG3-AG23)

11 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовый инструмент - договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другой.

Финансовый актив - актив, представляющий собой:

(a) денежные средства;

(b) долевой инструмент другой организации;

(c) предусмотренное договором право:

(i) получения денежных средств или иного финансового актива от другой организации; или

(ii) обмена финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально выгодных для организации; или

(d) договор, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации и который является:

(i) производным инструментом, по которому организация обязана или может стать обязанной получить переменное количество своих собственных долевого инструментов; или

(ii) производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации. Для данной цели к собственным долевым инструментам организации не относятся финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В; инструменты, налагающие на организацию обязанность предоставить другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации и классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D; или инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевого инструментов организации в будущем.

Финансовое обязательство - обязательство, представляющее собой:

(a) предусмотренную договором обязанность:

(i) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или

(ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для организации; или

(b) договор, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации и который является:

(i) производным инструментом, по которому организация обязана или может стать обязана передать переменное количество своих собственных долевого инструментов; или

(ii) производный инструмент, расчеты по которому будут или могут быть урегулированы иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации. Для данной цели следует считать, что права, опционы или варранты на приобретение фиксированного количества собственных долевого инструментов организации за фиксированную сумму единиц любой валюты являются долевыми инструментами, если организация предоставляет эти права, опционы или варранты на пропорциональной основе всем текущим владельцам ее собственных производных долевого инструментов одного класса. Кроме того, для этих целей к собственным долевым инструментам организации не относятся финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В; инструменты, налагающие на организацию обязанность предоставить другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации и классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D; или инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевого инструментов организации в будущем.

В качестве исключения инструмент, отвечающий определению финансового обязательства, классифицируется как долевого инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D.

Долевой инструмент - договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Инструмент с правом обратной продажи - финансовый инструмент, который дает его держателю право продать данный инструмент обратно эмитенту за денежные средства или другой финансовый актив, или который автоматически продается обратно эмитенту при возникновении будущего события, в наступлении которого нет уверенности, либо в случае смерти или выхода на пенсию держателя инструмента.

12 Следующие термины определены в пункте 9 МСФО (IAS) 39 и используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в МСФО (IAS) 39:

- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

- прекращение признания
- производный инструмент
- метод эффективной процентной ставки
- финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости через прибыль или убыток
- договор финансовой гарантии
- твердое договорное обязательство
- прогнозируемая операция
- эффективность хеджирования
- объект хеджирования
- инструмент хеджирования
- инвестиции, удерживаемые до погашения
- займы и дебиторская задолженность
- покупка или продажа на стандартных условиях
- затраты по сделке.

13 В настоящем стандарте понятия «договор» и «договорной/предусмотренный договором» используются для обозначения соглашения между двумя или более сторонами, имеющего для его сторон четкие экономические последствия, которых они практически (или совсем) не могут избежать, как правило, в силу того, что такое соглашение обеспечено правовой защитой. Договоры, а значит и финансовые инструменты, могут иметь разные формы и не обязательно должны быть в письменном виде.

14 В настоящем стандарте понятие «организация» относится к физическим лицам, партнерствам, юридическим лицам, фондам и государственным органам.

Представление

Обязательства и собственный капитал (см. также пункты AG13-AG14J и AG25-AG29A)

15 Эмитент финансового инструмента при первоначальном признании должен классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент в соответствии с сущностью договорных отношений и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

16 Когда эмитент применяет определения пункта 11, чтобы установить, является ли финансовый инструмент долевым инструментом, а не финансовым обязательством,

следует классифицировать инструмент как долевым тогда и только тогда, когда выполняются оба приведенные ниже условия подпунктов (а) и (b):

(а) Данный инструмент не содержит предусмотренной договором обязанности:

(i) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или

(ii) обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для эмитента.

(b) Если расчеты по данному инструменту будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами эмитента, он является:

(i) непроизводным инструментом, по которому у эмитента отсутствует предусмотренная договором обязанность передать переменное количество собственных долевого инструментов; или

(ii) производным инструментом, расчеты по которому будут осуществлены только путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество своих собственных долевого инструментов. Для данной цели следует считать, что права, опционы или варранты на приобретение фиксированного количества собственных долевого инструментов организации за фиксированную сумму единиц любой валюты являются долевыми инструментами, если организация предоставляет эти права, опционы или варранты на пропорциональной основе всем текущим владельцам ее собственных непроизводных долевого инструментов одного класса. Кроме того, для этих целей к собственным долевым инструментам эмитента не относятся инструменты, обладающие всеми характеристиками и отвечающие условиям, описанным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, или инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевого инструментов эмитента в будущем.

Предусмотренная договором обязанность, в том числе возникающая из производного финансового инструмента, которая приведет или может привести к получению или поставке собственных долевого инструментов эмитента, но не удовлетворяет указанным выше условиям подпунктов (а) и (b), не является долевым инструментом. В качестве исключения, инструмент, отвечающий определению финансового обязательства, классифицируется как долевым инструментом, если он имеет все характеристики и удовлетворяет условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D.

Инструменты с правом обратной продажи

16А Финансовый инструмент с правом обратной продажи включает предусмотренную договором обязанность эмитента выкупить или погасить данный инструмент в обмен на денежные средства или иной финансовый актив при реализации держателем данного права. В качестве исключения из определения финансового обязательства инструмент, предусматривающий такую обязанность, классифицируется как долевым инструментом, если он имеет все следующие характеристики:

(а) Он предоставляет своему держателю право на пропорциональную долю чистых активов организации в случае ее ликвидации. Чистые активы организации - те активы,

которые остаются после вычета всех других требований в отношении ее активов. Пропорциональная доля определяется путем:

(i) деления чистых активов организации при ее ликвидации на доли равной величины; и

(ii) умножения полученной величины на количество долей, имеющих у держателя соответствующего финансового инструмента.

(b) Этот инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Отнесение инструмента к такому классу предполагает, что этот инструмент:

(i) не имеет никакого приоритета перед другими требованиями на активы организации при ее ликвидации; и

(ii) не требует конвертации в другой инструмент, прежде чем он будет отнесен к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов.

(c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, имеют идентичные характеристики. Например, все инструменты в данном классе должны предусматривать право их обратной продажи, и при этом для всех этих инструментов используется одна и та же формула или иной метод расчета цены выкупа или погашения.

(d) Помимо предусмотренной договором обязанности организации-эмитента выкупить или погасить данный инструмент в обмен на денежные средства или иной финансовый актив, данный инструмент не предусматривает никакой другой договорной обязанности передать другой организации денежные средства или иной финансовый актив либо обменяться с другой организацией финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, потенциально неблагоприятных для организации-эмитента, и при этом данный инструмент не является договором, который будет или может быть урегулирован собственными долевыми инструментами организации-эмитента, как указано в подпункте (b) определения финансового обязательства.

(e) Суммарные ожидаемые потоки денежных средств по инструменту на протяжении срока его действия в основном определяются исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации на протяжении срока действия инструмента (без учета влияния самого инструмента).

16В Для классификации инструмента в качестве долевого необходимо, чтобы, помимо наличия у этого инструмента всех вышеперечисленных характеристик, его эмитент не имел никакого другого финансового инструмента или договора, который:

(a) предусматривает суммарные потоки денежных средств, в основном определяемые исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации (без учета влияния самого такого инструмента или договора) и

(b) приводит к значительному ограничению или фиксации остаточного дохода для держателей инструментов с правом обратной продажи.

В целях применения данного условия организация не должна принимать в расчет нефинансовые договоры, заключенные с держателем инструмента, описанного в пункте 16А, которые предусматривают условия, схожие с условиями эквивалентного

договора, который мог бы быть заключен между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом. Если организация не может определить, соблюдается ли данное условие, она не должна классифицировать инструмент с правом обратной продажи как долевого инструмента.

Инструменты или компоненты инструментов, налагающие на организацию обязанность по передаче другой стороне пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации

16C Некоторые финансовые инструменты включают предусмотренную договором обязанность организации-эмитента передать другой организации пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации. Эта обязанность возникает либо в силу того, что ликвидация непременно будет осуществлена и находится вне контроля организации (например, организация с ограниченным сроком деятельности), либо в силу того, что, хотя осуществление ликвидации не является определенным, право принятия решения о ликвидации принадлежит держателю инструмента. В качестве исключения из определения финансового обязательства инструмент, который предусматривает такую обязанность, классифицируется как долевого инструмента, если он имеет все следующие характеристики:

(a) Он предоставляет своему держателю право на пропорциональную долю чистых активов организации в случае ее ликвидации. Чистые активы организации - те активы, которые остаются после вычета всех других требований в отношении ее активов. Пропорциональная доля определяется путем:

(i) деления чистых активов организации при ее ликвидации на доли равной величины; и

(ii) умножения полученной величины на количество долей, имеющих у держателя соответствующего финансового инструмента.

(b) Этот инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Отнесение инструмента к такому классу предполагает, что этот инструмент:

(i) не имеет никакого приоритета перед другими требованиями на активы организации при ее ликвидации; и

(ii) не требует конвертации в другой инструмент, прежде чем он будет отнесен к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов.

(c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, должны предусматривать идентичную договорную обязанность организации-эмитента передать пропорциональную долю своих чистых активов при ликвидации.

16D Для классификации инструмента в качестве долевого необходимо, чтобы, помимо наличия у этого инструмента всех вышеперечисленных характеристик, его эмитент не имел никакого другого финансового инструмента или договора, который:

(a) предусматривает суммарные потоки денежных средств, в основном определяемые исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или

изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации (без учета влияния самого такого инструмента или договора) и

(b) приводит к значительному ограничению или фиксации величины остаточного дохода для держателей данного инструмента.

В целях применения данного условия организация не должна принимать в расчет нефинансовые договоры, заключенные с держателем инструмента, описанного в пункте 16С, которые предусматривают условия, схожие с условиями эквивалентного договора, который мог бы быть заключен между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом. Если организация не может определить, соблюдается ли данное условие, она не должна классифицировать данный инструмент как долевой инструмент.

Реклассификация инструментов с правом обратной продажи и инструментов, налагающих на организацию обязанность по передаче другой стороне пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации

16Е Организация должна классифицировать финансовый инструмент как долевой инструмент в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D с той даты, на которую этот инструмент приобретает все характеристики и начинает удовлетворять условиям, предусмотренным указанными пунктами. Организация должна реклассифицировать финансовый инструмент с той даты, на которую инструмент перестает обладать всеми характеристиками или удовлетворять всем условиям, предусмотренным указанными пунктами. Например, если организация погашает все выпущенные ею инструменты, не предусматривающие права обратной продажи, и в результате инструменты с правом обратной продажи, оставшиеся в обращении, имеют все характеристики и удовлетворяют всем условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В, то организация должна реклассифицировать инструменты с правом обратной продажи в категорию долевых с той даты, на которую она осуществила погашение инструментов, не предусматривающих права обратной продажи.

16F Реклассификация инструмента в соответствии с пунктом 16Е подлежит отражению в учете следующим образом:

(а) Организация должна реклассифицировать долевой инструмент в качестве финансового обязательства с той даты, на которую инструмент перестает обладать всеми характеристиками или удовлетворять всем условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Финансовое обязательство должно оцениваться по справедливой стоимости инструмента на дату его реклассификации. Разницу между балансовой стоимостью долевого инструмента и справедливой стоимостью финансового обязательства на дату реклассификации организация должна признать в составе собственного капитала.

(b) Организация должна реклассифицировать финансовое обязательство в категорию собственного капитала с той даты, на которую инструмент приобретает все характеристики и начинает удовлетворять условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Долевой инструмент должен оцениваться по балансовой стоимости финансового обязательства на дату реклассификации.

Отсутствие предусмотренной договором обязанности по передаче денежных средств или иного финансового актива (пункт 16(а)).

17 За исключением обстоятельств, описанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие предусмотренной договором обязанности одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю) либо обменяться с держателем финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Несмотря на то, что держатель долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли дивидендов или собственного капитала, распределяемого в иной форме, эмитент не имеет предусмотренной договором обязанности осуществлять такое распределение, поскольку он не может быть принужден передать денежные средства или иной финансовый актив другой стороне.

18 Классификация финансового инструмента в отчете о финансовом положении организации определяется его сущностью, а не юридической формой. Сущность обычно соответствует юридической форме, но не всегда. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму собственного капитала, но по своей сути являются обязательствами, а другие могут сочетать в себе как характеристики долевого инструмента, так и характеристики финансовых обязательств. Например:

(а) привилегированная акция, которая предусматривает ее обязательный выкуп эмитентом за фиксированную или определяемую сумму в определенный или определяемый день в будущем или дает своему держателю право потребовать от эмитента погашения данного инструмента в установленный день или после его наступления по фиксированной или определяемой цене, является финансовым обязательством;

(б) финансовый инструмент, который дает своему держателю право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Такой финансовый инструмент является финансовым обязательством, даже когда сумма денежных средств или иного финансового актива определяется на основе индекса или другой переменной, которая потенциально может увеличиваться или уменьшаться. Наличие у держателя права вернуть данный инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что этот инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Например, взаимные фонды открытого типа, паевые фонды, партнерства и некоторые кооперативные организации могут предоставлять своим пайщикам или членам право в любое время предъявить свои доли участия в эмитенте к погашению в обмен на денежные средства, в результате чего доли пайщиков или членов классифицируются как финансовые обязательства, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Однако классификация инструмента как финансового обязательства не препятствует использованию таких названий, как «стоимость чистых активов, принадлежащих пайщикам» и «изменение стоимости чистых активов, принадлежащих пайщикам» в финансовой отчетности организации, в которой отсутствует категория внесенного капитала (например, некоторые взаимные и паевые фонды, см. иллюстративный пример 7), или раскрытию

дополнительной информации, показывающей, что совокупная величина принадлежащих членам долей включает в себя такие статьи, как резервы, которые соответствуют определению собственного капитала, и инструменты с правом обратной продажи, которые не соответствуют указанному определению (см. иллюстративный пример 8).

19 Если у организации нет безусловного права избежать передачи денежных средств или иного финансового актива в счет урегулирования предусмотренной договором обязанности, то такая обязанность соответствует определению финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицированных как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Например:

(a) фактор, ограничивающий способность организации исполнить предусмотренную договором обязанность, такой как отсутствие доступа к иностранной валюте или необходимость получения разрешения от регулирующих органов для осуществления платежа, не освобождает организацию от ее обязанностей и не лишает держателя прав, предусмотренных договором по данному инструменту;

(b) предусмотренная договором обязанность, которая поставлена в зависимость от того, воспользуется ли контрагент своим правом потребовать погашения инструмента, является финансовым обязательством, так как организация не имеет безусловного права избежать передачи денежных средств или иного финансового актива.

20 Финансовый инструмент, который прямо не предусматривает договорной обязанности передать денежные средства или иной финансовый актив, может устанавливать обязанность косвенно через свои условия. Например:

(a) финансовый инструмент может содержать нефинансовое обязывающее условие, необходимость урегулирования которого возникает в том и только в том случае, если организация не осуществит выплаты по инструменту или его погашение. Если организация может избежать передачи денежных средств или иного финансового актива только путем выполнения указанного нефинансового обязывающего условия, такой финансовый инструмент является финансовым обязательством;

(b) финансовый инструмент является финансовым обязательством, если его условиями предусматривается, что при его урегулировании организация передаст:

(i) либо денежные средства или иной финансовый актив;

(ii) либо свои собственные акции, стоимость которых значительно превышает стоимость денежных средств или иного финансового актива.

Несмотря на то, что организация не имеет прямой предусмотренной договором обязанности передать денежные средства или иной финансовый актив, стоимость альтернативы, предусматривающей урегулирование акциями, такова, что организация предпочтет рассчитаться денежными средствами. В любом случае держателю по существу гарантировано получение суммы, которая как минимум равна стоимости альтернативы урегулирования денежными средствами (см. пункт 21).

Расчеты собственными долевыми инструментами организации (пункт 16(b))

21 Договор не является долевым инструментом только на том основании, что он может повлечь получение или передачу собственных долевого инструмента организации. Договором может предусматриваться право или обязанность организации получить или передать собственные акции или другие долевого инструменты в количестве, необходимом

для того, чтобы справедливая стоимость собственных долевых инструментов организации, подлежащих получению или передаче, была равна величине этого предусмотренного договором права или обязанности. При этом величина предусмотренного договором права или обязанности может быть фиксированной или меняться, частично или полностью, в зависимости от изменения переменной, отличной от рыночной цены собственных долевых инструментов организации (например, процентной ставки, котировки биржевого товара или финансового инструмента). Два примера таких договоров: (а) договор на передачу собственных долевых инструментов организации в таком количестве, чтобы их общая стоимость была равна 100 д. е.²⁴, и (б) договор на передачу собственных долевых инструментов организации в таком количестве, чтобы их общая стоимость была равна стоимости 100 унций золота. Такой договор является финансовым обязательством организации даже несмотря на то, что организация должна или может урегулировать его путем передачи собственных долевых инструментов. Он не является долевым инструментом, поскольку организация использует переменное количество собственных долевых инструментов для расчетов по договору. Соответственно, такой договор не подтверждает право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

²⁴ В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

22 За исключением ситуации, описанной в пункте 22А, договор, расчеты по которому будут осуществлены организацией путем передачи (или получения) фиксированного количества собственных долевых инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива, является долевым инструментом. Например, выпущенный опцион на акции, который дает право контрагенту купить фиксированное количество акций организации по фиксированной цене или в обмен на облигацию с фиксированной основной суммой, является долевым инструментом. Изменения справедливой стоимости договора в результате колебаний рыночных процентных ставок, которые не влияют на сумму денежных средств или иных финансовых активов, подлежащих уплате или получению, или на количество долевых инструментов, подлежащих получению или передаче, при осуществлении расчетов по договору, не препятствуют тому, чтобы классифицировать этот договор как долевой инструмент. Полученное возмещение (например, премия, полученная за выпущенный опцион или варрант на собственные акции организации) прибавляется непосредственно к собственному капиталу. Выплаченное возмещение (например, премия, уплаченная за приобретенный опцион) вычитается непосредственно из собственного капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.

22А Если собственные долевые инструменты организации, подлежащие получению или передаче организацией при осуществлении расчетов по договору, являются финансовыми инструментами с правом обратной продажи, которые обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, указанным в пунктах 16А и 16В, или являются инструментами, которые обязывают организацию передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации, и при этом обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, описанным в пунктах 16С и 16D, то данный договор является финансовым активом или финансовым обязательством. К таковым относится и договор, расчеты по которому будут осуществлены организацией путем получения или передачи фиксированного количества таких инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива.

23 За исключением обстоятельств, описанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, договор, предусматривающий обязанность организации приобрести свои собственные долевые инструменты за денежные средства или иной финансовый актив, приводит к возникновению финансового обязательства в размере приведенной стоимости суммы погашения (например, приведенной стоимости форвардной цены выкупа, цены исполнения опциона или иной суммы погашения). Это справедливо даже в том случае, если сам договор является долевым инструментом. Один из примеров - обязанность организации приобрести собственные долевые инструменты за денежные средства согласно форвардному договору. Соответствующее финансовое обязательство первоначально признается по приведенной стоимости суммы погашения и реклассифицируется из состава собственного капитала. Впоследствии это финансовое обязательство оценивается в соответствии с МСФО (IAS) 39. Если срок действия указанного договора истекает без исполнения последнего, то балансовая величина финансового обязательства реклассифицируется в состав собственного капитала. Предусмотренная договором обязанность организации приобрести собственные долевые инструменты приводит к возникновению финансового обязательства в размере приведенной стоимости суммы погашения, даже если эта обязанность зависит от того, реализует ли контрагент свое право потребовать выкупа инструментов организацией (например, выпущенный пут-опцион, дающий контрагенту право продать организации ее собственные долевые инструменты по фиксированной цене).

24 Договор, расчеты по которому будут осуществлены организацией путем передачи или получения фиксированного количества ее собственных долевых инструментов в обмен на переменную сумму денежных средств или иного финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером такого договора является договор, по условиям которого организация должна передать 100 собственных долевых инструментов в обмен на сумму денежных средств, равную стоимости 100 унций золота.

Положения договора об осуществлении расчетов при определенных условиях

25 По условиям финансового инструмента организация может быть обязана передать денежные средства или иной финансовый актив либо урегулировать его иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства, в случае наступления или ненаступления некоторых будущих событий, в наступлении которых нет уверенности (или в зависимости от исхода тех или иных обстоятельств неопределенности), которые неподконтрольны ни эмитенту, ни держателю инструмента, таких как изменение индекса фондового рынка, индекса потребительских цен, процентной ставки или требований налогового законодательства либо будущей выручки эмитента, его чистого дохода или отношения обязательств к собственному капиталу. Эмитент такого инструмента не имеет безусловного права отказаться от передачи денежных средств или иного финансового актива (или урегулирования его иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства). Следовательно, этот инструмент является финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда:

(а) его положение об осуществлении расчетов при определенных условиях, в той части, в которой может потребоваться осуществление расчетов денежными средствами или иным финансовым активом (или же иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства), не является реалистичным;

(b) эмитент может быть обязан осуществить расчеты денежными средствами или иным финансовым активом (или иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства) только в случае ликвидации эмитента; или

(c) этот инструмент имеет все характеристики и удовлетворяет условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В.

Выбор способа расчетов

26 Если производный финансовый инструмент дает одной из сторон право выбора способа расчетов по нему (например, эмитент или держатель может выбрать расчеты денежными средствами на нетто-основе или путем обмена акций на денежные средства), то он является финансовым активом или финансовым обязательством, за исключением случаев, когда все способы расчетов приводят к классификации финансового инструмента как долевого инструмента.

27 Примером производного финансового инструмента, предусматривающего выбор способа расчетов, являющегося финансовым обязательством, может служить опцион на акции, расчеты по которому в зависимости от выбора эмитента могут быть осуществлены денежными средствами на нетто-основе или путем обмена собственных акций на денежные средства. Аналогичным образом некоторые договоры на покупку или продажу нефинансового объекта в обмен на собственные долевого инструменты организации входят в сферу применения настоящего стандарта, так как расчеты по ним могут быть осуществлены либо путем поставки нефинансового объекта, либо на нетто-основе путем передачи денежных средств или иного финансового инструмента (см. пункты 8-10). Такие договоры представляют собой финансовые активы или финансовые обязательства, а не долевого инструменты.

Составные финансовые инструменты (см. также пункты AG30 - AG35 и иллюстративные примеры 9-12)

28 Эмитент непроизводного финансового инструмента должен проанализировать условия этого финансового инструмента, чтобы определить, содержит ли он как долговой компонент, так и долевого компонент. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевого инструменты в соответствии с пунктом 15.

29 Организация отдельно признает те компоненты финансового инструмента, которые (a) создают финансовое обязательство организации и (b) дают держателю инструмента возможность самому решить, конвертировать ли его в долевого инструмент организации. Например, облигация или аналогичный инструмент, который может быть конвертирован его держателем в установленное количество обыкновенных акций организации, представляют собой составной финансовый инструмент. С точки зрения организации такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договора о передаче денежных средств или иного финансового актива) и долевого инструмента (колл-опциона, предоставляющего его держателю право в течение оговоренного периода времени конвертировать его в фиксированное количество

обыкновенных акций организации). Выпуск такого инструмента дает практически такой же экономический эффект, как и одновременный выпуск долгового инструмента с возможностью досрочного погашения и warrants на покупку обыкновенных акций или как выпуск долгового инструмента с отделяемым warrantом на покупку акций. Соответственно, во всех случаях организация представляет в своем отчете о финансовом положении долговые и долевыми компоненты раздельно.

30 Классификация долгового и долевого компонентов конвертируемого инструмента не пересматривается из-за изменения вероятности того, что право конвертации будет реализовано, даже в случае, когда может показаться, что реализация этого права стала для некоторых держателей инструмента экономически выгодной. Держатели не всегда действуют ожидаемым образом, потому что, например, налоговые последствия такой конвертации могут быть разными для разных держателей. Более того, вероятность конвертации будет время от времени меняться. Предусмотренная договором обязанность организации произвести в будущем выплаты остается невыполненной до тех пор, пока она не будет прекращена в результате конвертации инструмента, наступления срока его погашения или осуществления какой-либо иной операции.

31 МСФО (IAS) 39 регулирует вопросы оценки финансовых активов и финансовых обязательств. Долевые инструменты - инструменты, дающие право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств. Поэтому, когда первоначальная балансовая стоимость составного финансового инструмента распределяется между его долевым и долговым компонентами, на долевого компонент относится сумма, остающаяся после вычета из справедливой стоимости целого инструмента суммы, отдельно рассчитанной в отношении долгового компонента. Стоимость производных элементов (таких как колл-опцион), встроенных в составной финансовый инструмент, отличных от долевого компонента (такого как опцион на конвертацию в долевыми инструментами), включается в долгового компонент. Суммарная балансовая стоимость долгового и долевого компонентов при первоначальном признании всегда равна справедливой стоимости инструмента в целом. Никаких прибылей или убытков при первоначальном раздельном признании указанных компонентов инструмента не возникает.

32 В рамках подхода, описанного в пункте 31, эмитент облигации, конвертируемой в обыкновенные акции, сначала определяет балансовую стоимость долгового компонента путем оценки справедливой стоимости аналогичного обязательства (включая все встроенные производные характеристики, за исключением долевыми), которое не содержит соответствующего долевого компонента. После этого балансовая стоимость долевого инструмента, представленного опционом на конвертацию инструмента в обыкновенные акции, определяется путем вычета справедливой стоимости указанного финансового обязательства из справедливой стоимости составного финансового инструмента в целом.

Собственные выкупленные акции (см. также пункт AG36)

33 Если организация выкупает собственные долевыми инструментами, то эти инструменты («собственные выкупленные акции») должны вычитаться из собственного капитала. При покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевыми инструментами организации никакие прибыли или убытки не могут быть признаны в составе прибыли или убытка. Такие собственные выкупленные акции могут быть приобретены и удерживаться самой организацией или другими членами консолидированной группы. Выплаченное или полученное возмещение подлежит признанию непосредственно в составе собственного капитала.

34 Величина собственных выкупленных акций раскрывается отдельно либо в самом отчете о финансовом положении, либо в примечаниях в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Организация раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», если организация выкупает собственные долевые инструменты у связанных сторон.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли (см. также пункт AG37)

35 Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны признаваться как доходы или расходы в составе прибыли или убытка. Распределяемые держателям долевого инструмента суммы должны признаваться организацией непосредственно в составе собственного капитала. Затраты по сделке, связанные с операцией с собственным капиталом, должны относиться на уменьшение собственного капитала.

35А Налог на прибыль, относящийся к суммам, распределяемым держателям долевого инструмента, и к затратам по сделке, связанным с операцией с собственным капиталом, должен учитываться согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

36 Классификация финансового инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента определяет, следует ли проценты, дивиденды, убытки и прибыли, связанные с этим инструментом, признавать как доходы или расходы в составе прибыли или убытка. Так, выплаты дивидендов по акциям, целиком классифицированным как обязательства, признаются как расходы, так же, как проценты по облигациям. Аналогично прибыли и убытки, связанные с погашением или рефинансированием финансовых обязательств, признаются в составе прибыли или убытка, тогда как погашение или рефинансирование долевого инструмента признаются как изменения собственного капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.

37 Организация обычно несет различные затраты при выпуске или приобретении собственных долевого инструмента. К таким затратам могут относиться регистрационные и другие обязательные сборы, вознаграждения, выплачиваемые консультантам в области права, бухгалтерского учета и другим профессиональным консультантам, затраты на печатание и гербовые сборы. Затраты по сделке, связанные с операцией с собственным капиталом, следует относить на уменьшение собственного капитала в том случае, если они являются дополнительными затратами, непосредственно относящимися к операции с собственным капиталом, которых в ином случае можно было бы избежать. Затраты, связанные с несостоявшейся операцией с собственным капиталом, признаются как расход.

38 Затраты по сделке, связанные с выпуском составного финансового инструмента, распределяются на долговой и долевой компоненты пропорционально распределению поступлений по нему. Затраты по сделке, связанные с более чем одной операцией (например, затраты, связанные с выпуском определенных акций, проводимым одновременно с осуществлением процедур по листингу акций другого выпуска на фондовой бирже), распределяются между этими операциями с использованием рационального метода, применяемого последовательно при аналогичных операциях.

39 Сумма затрат по сделке, отнесенных в течение периода на уменьшение собственного капитала, раскрывается отдельно в соответствии с МСФО (IAS) 1.

40 Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе либо в составе процентов

по другим обязательствам, либо отдельной статьей. В дополнение к требованиям настоящего стандарта на раскрытие информации о процентах и дивидендах распространяются еще и требования МСФО (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 7. В некоторых случаях из-за различий между процентами и дивидендами в таких аспектах, как принятие их к вычету для налоговых целей, желательным является их раздельное раскрытие в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Информация о налоговых последствиях раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12.

41 Прибыли и убытки, связанные с изменениями балансовой стоимости финансового обязательства, признаются как доход или расход в составе прибыли или убытка, даже когда они относятся к инструменту, содержащему право на остаточную долю в активах организации в обмен на денежные средства или иной финансовый актив (см. пункт 18(b)). Согласно МСФО (IAS) 1 организация отдельно представляет в отчете о совокупном доходе прибыли или убытки, возникающие при переоценке такого инструмента, когда такое представление уместно для объяснения результатов деятельности организации.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (см. также пункты AG38A-AG38F и AG39)

42 Финансовый актив и финансовое обязательство подлежат взаимозачету с представлением в отчете о финансовом положении нетто-величины тогда и только тогда, когда организация:

(a) в настоящее время имеет юридически защищенное право осуществить зачет признанных сумм; и

(b) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

При отражении в учете передачи финансового актива, который не удовлетворяет критериям прекращения признания, организация не может произвести взаимозачет переданного актива и соответствующего ему обязательства (см. пункт 36 МСФО (IAS) 39).

43 Настоящий стандарт требует представления финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда такой порядок отражает ожидаемые организацией будущие потоки денежных средств от расчетов по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у организации есть право и намерение получить или выплатить единую нетто-сумму, она фактически имеет только один финансовый актив или одно финансовое обязательство. В других случаях финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга, в соответствии с их характеристикой как ресурсов или обязанностей организации. Организация должна раскрывать информацию, требуемую пунктами 13B-13E МСФО (IFRS) 7, в отношении признанных финансовых инструментов, которые находятся в сфере применения пункта 13A МСФО (IFRS) 7.

44 Взаимозачет признанного финансового актива и признанного финансового обязательства и представление соответствующей нетто-величины отличается от ситуации прекращения признания финансового актива или финансового обязательства. Тогда как взаимозачет не приводит к признанию прибыли или убытка, прекращение признания финансового инструмента ведет не только к исключению ранее признанной статьи из

отчета о финансовом положении, но также может привести к признанию прибыли или убытка.

45 Право на проведение зачета - юридическое право должника, по договору или по иным основаниям, погасить или иным образом урегулировать всю подлежащую выплате кредитору сумму или ее часть путем зачета против нее суммы, подлежащей получению от этого кредитора. В редких случаях должник может иметь юридическое право использовать сумму, причитающуюся от третьей стороны, против суммы, причитающейся кредитору, при условии, что между этими тремя сторонами существует соглашение, четко устанавливающее право должника на проведение зачета. Поскольку право на проведение зачета - это юридическое право, условия, в которых осуществляется данное право, могут отличаться в зависимости от юрисдикции, поэтому необходимо принимать во внимание применимые законы, регулирующие отношения между сторонами.

46 Существование обеспеченного правовой защитой права на зачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязанности, связанные с финансовым активом и финансовым обязательством, и может повлиять на позицию организации по кредитному риску и риску ликвидности. Однако существование такого права само по себе не является достаточным основанием для взаимозачета. В отсутствие намерения реализовать это право или осуществить одновременные расчеты величина и распределение во времени будущих денежных потоков остаются без изменений. В тех случаях, когда организация имеет намерение реализовать свое право или осуществить одновременные расчеты, представление актива и обязательства на нетто-основе более адекватно отражает величину и распределение во времени ожидаемых в будущем денежных потоков, а также рисков, которым эти потоки подвергаются. Намерение одной или обеих сторон осуществить расчеты на нетто-основе при отсутствии соответствующего юридического права не является достаточным основанием для осуществления взаимозачета, так как права и обязанности, связанные по отдельности с финансовым активом и финансовым обязательством, остаются без изменений.

47 На намерения организации относительно расчетов по определенным активам и обязательствам могут оказывать влияние ее обычная практика ведения бизнеса, требования финансовых рынков и другие обстоятельства, которые могут ограничивать возможность осуществить расчеты на нетто-основе или одновременно. Если организация имеет право на проведение зачета, но не намеревается ни осуществлять расчеты на нетто-основе, ни реализовывать актив одновременно с исполнением обязательства, то эффект, оказываемый этим правом на подверженность организации кредитному риску, раскрывается в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 7.

48 Одновременные расчеты по двум финансовым инструментам могут происходить, например, через клиринговую палату на организованном финансовом рынке или при обмене непосредственно между участниками операции. В этом случае потоки денежных средств фактически эквивалентны одной чистой сумме, а кредитный риск или риск ликвидности отсутствует. В других случаях организация может осуществить расчеты по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на всю сумму актива или риску ликвидности на всю сумму обязательства. Такие риски могут быть значительными, хотя и относительно непродолжительными. Соответственно, реализация финансового актива и урегулирование финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда эти операции происходят в один и тот же момент.

49 Условия, перечисленные в пункте 42, в общем случае не выполняются, и взаимозачет обычно неуместен, когда:

(а) несколько разных финансовых инструментов используются для имитирования характеристик одного финансового инструмента («синтетического инструмента»);

(b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают из финансовых инструментов, которые подвержены одному и тому же основному риску (например, активы и обязательства, входящие в портфель форвардных договоров и иных производных инструментов), но контрагенты по ним разные;

(с) финансовые или иные активы переданы в залог в качестве обеспечения финансовых обязательств, не предусматривающих права регресса;

(d) финансовые активы переданы должником в доверительное управление в целях выполнения обязанности, при этом данные активы не были приняты кредитором в счет исполнения этой обязанности (например, соглашение о создании фонда погашения); или

(е) обязанности, возникшие в результате событий, повлекших появление убытков, предположительно будут возмещены третьей стороной на основании иска по договору страхования.

50 Организация, которая осуществляет несколько сделок с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с данным контрагентом «генеральное соглашение о неттинге». Такое соглашение предусматривает осуществление единого взаиморасчета на нетто-основе по всем финансовым инструментам, включенным в это соглашение, в случае возникновения дефолта по любому из этих договоров или их прекращения. Такие соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты от убытков в случае банкротства или возникновения иных обстоятельств, вследствие которых контрагент не может выполнить свои обязанности. Как правило, генеральное соглашение о неттинге создает право на проведение зачета, которое становится осуществимым и оказывает влияние на реализацию или урегулирование отдельных финансовых активов или финансовых обязательств только в случае наступления определенного события, влекущего дефолт, или в других обстоятельствах, возникновения которых нельзя ожидать в рамках обычной деятельности. Генеральное соглашение о неттинге не является основанием для взаимозачета, за исключением случаев, когда соблюдены оба критерия, указанные в пункте 42. В случаях, когда финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся предметом генерального соглашения о неттинге, не взаимозачитываются, влияние, оказываемое этим соглашением на подверженность организации кредитному риску, раскрывается в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 7.

51-95 [Удалены]

Дата вступления в силу и переходные положения

96 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Организация не должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2005 года, кроме случаев, когда она также применяет МСФО (IAS) 39 (выпущенный в декабре 2003 года), включая поправки, выпущенные в марте 2004 года. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

96А Документом «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязанности, возникающие при ликвидации*» (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенным в феврале 2008 года, введено требование, согласно которому финансовые инструменты, содержащие все характеристики и удовлетворяющие условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D, следует классифицировать как долевые инструменты, внесены поправки в пункты 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 и AG27 и включены пункты 16А-16F, 22А, 96В, 96С, 97С, AG14А-AG14J и AG29А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки к МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и Разъяснению КРМФО (IFRIC) 2.

96В Документом «*Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязанности, возникающие при ликвидации*» введено исключение ограниченного применения; следовательно, организация не может применять это исключение по аналогии.

96С Классификация инструментов в соответствии с данным исключением будет ограничена рамками учета таких инструментов согласно МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7. Инструмент не должен рассматриваться как долевой инструмент в соответствии с другими документами, например МСФО (IFRS) 2.

97 Настоящий стандарт должен применяться ретроспективно.

97А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Кроме того, им внесены поправки в пункт 40. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

97В МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*» (пересмотренным в 2008 году) удален пункт 4(с). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то и поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода. Однако эта поправка не применяется к условному возмещению, возникшему в рамках объединения бизнесов, применительно к которому дата приобретения предшествует дате начала применения МСФО (IFRS) 3 (пересмотренного в 2008 году). Вместо этого организация должна учитывать такое возмещение в соответствии с пунктами 65А-65Е МСФО (IFRS) 3 (с учетом поправок 2010 года).

97С При применении поправок, описанных в пункте 96А, организация должна разделить составной финансовый инструмент, предусматривающий ее обязанность передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации, на долговой и долевой компоненты. Если долговой компонент уже не является непогашенным, то ретроспективное применение указанных поправок в МСФО (IAS) 32 потребовало бы выделения двух компонентов собственного капитала. Первый компонент был бы включен в состав нераспределенной прибыли и представлял бы собой накопленную сумму процента, начисленного на долговой компонент. Другой компонент представлял бы собой первоначальный долевой компонент. Следовательно, организации

нет необходимости выделять эти два компонента, если на дату применения данных поправок долговой компонент уже погашен.

97D Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесена поправка в пункт 4. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и применить в отношении данного более раннего периода поправки, внесенные в пункт 3 МСФО (IFRS) 7, пункт 1 МСФО (IAS) 28 и пункт 1 МСФО (IAS) 31, выпущенного в мае 2008 года. Организации разрешается применять данную поправку на перспективной основе.

97E В пункты 11 и 16 внесены поправки документом «Классификация выпущенных прав на покупку долевых инструментов», выпущенным в октябре 2009 года. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 февраля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

97F *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

97G В пункт 97В внесены поправки документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

97H *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

97I МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 4(а) и AG29. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

97J МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 11, а также поправки в пункты 23 и AG31. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

97K Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 40. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года.

97L Документом «Взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств» (поправки к МСФО (IAS) 32), выпущенным в декабре 2011 года, удален пункт AG38 и добавлены пункты AG38A-AG38F. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Организация должна применять данные поправки ретроспективно. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки досрочно, она должна раскрыть этот факт, а также информацию, раскрытие которой требуется документом «Раскрытие информации - взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств» (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в декабре 2011 года.

97М Документом «*Раскрытие информации - взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств*» (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в декабре 2011 года, внесена поправка в пункт 43, согласно которой организация должна раскрывать информацию, требуемую пунктами 13В-13Е МСФО (IFRS) 7 в отношении признанных финансовых активов, которые находятся в сфере применения пункта 13А МСФО (IFRS) 7. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты, и в отношении промежуточных периодов в рамках таких годовых периодов. Организация должна раскрывать информацию, предусмотренную требованиями данной поправки, ретроспективно.

97N Документом «*Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.*», выпущенным в мае 2012 года, внесены изменения в пункты 35, 37 и 39, а также добавлен пункт 35А. Организация должна применять указанную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*» в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящую поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

97О Документом «*Инвестиционные организации* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27)», выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 4. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «*Инвестиционные организации*». Если организация применит указанную поправку досрочно, одновременно с ней организация также должна применить все поправки, предусмотренные документом «*Инвестиционные организации*».

97Р-97R [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Прекращение действия других документов

98 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление и раскрытие информации*», пересмотренный в 2000 году²⁵.

²⁵ В августе 2005 года Совет по МСФО переместил все требования в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах в МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*».

99 Настоящий стандарт заменяет следующие разъяснения:

(а) Разъяснение ПКР (SIC) - 5 «*Классификация финансовых инструментов - зависящие от обстоятельств условия расчетов*»;

(b) Разъяснение ПКР (SIC) - 16 «*Акционерный капитал - вновь приобретенные собственные долевые инструменты (собственные выкупленные акции)*»; и

(с) Разъяснение ПКР (SIC) - 17 «*Собственный капитал - затраты по операциям с капиталом*».

100 Настоящий стандарт отменяет действие предварительного варианта Разъяснения ПКР (SIC) - D34 «*Финансовые инструменты - инструменты или права, погашаемые по требованию владельца*».

Приложение

Руководство по применению

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

AG1 Настоящее руководство по применению объясняет применение определенных положений настоящего стандарта.

AG2 Стандарт не регулирует вопросы признания или оценки финансовых инструментов. Требования к признанию и оценке финансовых активов и финансовых обязательств изложены в МСФО (IAS) 39.

Определения (пункты 11-14)

Финансовые активы и финансовые обязательства

AG3 Валюта (денежные средства) - это финансовый актив, поскольку она (они) представляет (представляют) собой средство обмена и, таким образом, является (являются) основой, на которой оцениваются и признаются в финансовой отчетности все операции. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом институте является финансовым активом, потому что он представляет собой предусмотренное договором право вкладчика получить денежные средства от этого учреждения или выписать чек или аналогичный инструмент на остаток счета в пользу кредитора в уплату по финансовому обязательству.

AG4 Распространенными примерами финансовых активов, которые выражают предусмотренное договором право получить денежные средства в будущем, и соответствующих финансовых обязательств, которые выражают предусмотренную договором обязанность передать денежные средства в будущем, являются:

- (a) дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;
- (b) векселя к получению и к оплате;
- (c) дебиторская и кредиторская задолженность по займам; и
- (d) дебиторская и кредиторская задолженность по облигациям.

В каждом случае предусмотренное договором право требования (или обязанность по уплате) денежных средств одной стороны обеспечивается соответствующей обязанностью по уплате (или правом требования) денежных средств другой стороны.

AG5 Другим типом финансового инструмента является инструмент, применительно к которому экономической выгодой, которую предполагается получить или передать, является финансовый актив, иной, чем денежные средства. Например, ценная бумага, подлежащая оплате государственными облигациями, дает держателю предусмотренное договором право получить, а эмитенту - предусмотренную договором обязанность передать государственные облигации, а не денежные средства. Облигации являются финансовыми активами, поскольку они представляют собой обязанность выпустившего их государственного органа выплатить денежные средства. Следовательно, такая ценная бумага является финансовым активом ее держателя и финансовым обязательством ее эмитента.

AG6 «Бессрочные» долговые инструменты (такие как «бессрочные» облигации, необеспеченные облигации и капитальные ценные бумаги) обычно предоставляют их держателю предусмотренное договором право на получение процентных платежей в установленные даты в течение не ограниченного определенным сроком времени, либо без права требования возврата основной суммы либо с правом требовать ее возврата, но на таких условиях, что возврат становится крайне маловероятным или может потребоваться в очень далеком будущем. Например, организация может выпустить финансовый инструмент, требующий осуществления ежегодных выплат в течение неограниченного времени в размере заявленной ставки 8 %, применяемой к заявленной номинальной или основной сумме 1 000 д. е.²⁶ При допущении о том, что 8 % составляют рыночную процентную ставку на момент выпуска инструмента, эмитент принимает на себя предусмотренную договором обязанность производить будущие выплаты процентов, справедливая (приведенная) стоимость которой равна 1 000 д. е. при первоначальном признании. Держатель и эмитент данного инструмента имеют финансовый актив и финансовое обязательство соответственно.

²⁶ В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

AG7 Предусмотренное договором право или предусмотренная договором обязанность получить, передать или произвести обмен финансовыми инструментами само (сама) по себе является финансовым инструментом. Цепочка предусмотренных договором прав или предусмотренных договором обязанностей соответствует определению финансового инструмента, если в конечном итоге она приведет к получению или выплате денежных средств либо к приобретению или выпуску долевого инструмента.

AG8 Возможность реализовать предусмотренное договором право или требование исполнить предусмотренную договором обязанность может быть абсолютной (абсолютным) или может зависеть от наступления какого-либо события в будущем. Например, финансовая гарантия - это предусмотренное договором право кредитора получить денежные средства от гаранта и соответствующая предусмотренная договором обязанность гаранта заплатить кредитору, если заемщик этого сделать не сможет (дефолт). Эти предусмотренные договором право и обязанность возникли в результате операции или события в прошлом (выдача гарантии), хотя и возможность реализации кредитором своего права, и требование к гаранту об исполнении им своей обязанности зависят от того, возникнет ли в будущем у заемщика ситуация дефолта. Условные права и обязанности соответствуют определению финансовых активов и финансовых обязательств, хотя такие активы и обязательства не всегда признаются в финансовой отчетности. Некоторые из этих условных прав и обязанностей могут быть договорами страхования, находящимися в сфере применения МСФО (IFRS) 4.

AG9 В соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» договор финансовой аренды рассматривается прежде всего как право арендодателя получить и обязанность арендатора осуществить ряд платежей, которые практически не отличаются от совмещенных выплат основной суммы долга и процентов по договору займа. Арендодатель учитывает свою инвестицию в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не сам сданный в аренду актив. С другой стороны, операционная аренда рассматривается прежде всего как договор в стадии исполнения, обязывающий арендодателя предоставлять в пользование актив в будущих периодах в обмен на возмещение, аналогичное вознаграждению за предоставление услуги. Арендодатель продолжает учитывать сам арендуемый актив, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно, финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная аренда таковым не считается (за исключением тех платежей, срок осуществления которых наступил).

AG10 Физические активы (такие как запасы, основные средства), арендованные активы и нематериальные активы (такие как патенты и торговые марки) не являются финансовыми активами. Контроль над такими физическими и нематериальными активами создает возможность генерировать приток денежных средств или иного финансового актива, но он не приводит к существованию в настоящий момент времени права на получение денежных средств или иного финансового актива.

AG11 Активы (такие как prepaid расходы), с которыми связаны будущие экономические выгоды в виде получения товаров или услуг, а не в виде права получить денежные средства или иной финансовый актив, не являются финансовыми активами. Аналогично такие статьи, как отложенная выручка и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, потому что отток связанных с ними экономических выгод представляет собой необходимость поставки товаров и услуг, а не предусмотренную договором обязанность выплатить денежные средства или передать иной финансовый актив.

AG12 Обязательства или активы недоговорного характера (такие как налоги на прибыль, которые возникают в результате нормативных требований, введенных государственными органами) не являются финансовыми обязательствами или финансовыми активами. Учет налогов на прибыль рассматривается в МСФО (IAS) 12. Аналогично обусловленные практикой обязанности, как этот термин определен в МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», не возникают в результате договоров и не являются финансовыми обязательствами.

Долевые инструменты

AG13 Примерами долевыми инструментами являются обыкновенные акции без права обратной продажи, некоторые инструменты с правом обратной продажи (см. пункты 16A и 16B), некоторые инструменты, налагающие на организацию обязанность передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации (см. пункты 16C и 16D), определенные типы привилегированных акций (см. пункты AG25 и AG26), а также варранты и выпущенные колл-опционы, позволяющие их держателю подписаться на покупку или купить фиксированное количество не предусматривающих обратную продажу обыкновенных акций организации-эмитента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иной финансовый актив. Обязанность организации выпустить или купить фиксированное количество своих собственных долевыми инструментами в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иной финансовый актив является долевым инструментом данной организации (за исключением

случая, указанного в пункте 22А). Однако, если такой договор предусматривает обязанность организации выплатить денежные средства или передать иной финансовый актив (не являющийся договором, классифицируемым как долевой инструмент в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D), он также приводит к возникновению обязательства в размере приведенной стоимости суммы погашения (см. пункт AG27(a)). Эмитент обыкновенных акций без права обратной продажи принимает на себя обязательство в тот момент, когда он официально совершает действия для осуществления распределения и становится юридически обязанным перед акционерами осуществить это распределение. Такая ситуация может иметь место после объявления дивидендов, или в том случае, когда организация ликвидируется, и все активы, остающиеся после исполнения обязательств, подлежат распределению между акционерами.

AG14 Купленный колл-опцион или другой аналогичный договор, приобретенный организацией и дающий ей право выкупить фиксированное количество своих собственных долевых инструментов в обмен на передачу фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива, не является финансовым активом этой организации (за исключением случая, указанного в пункте 22А). Вместо этого возмещение, выплачиваемое по такому договору, вычитается из собственного капитала.

Класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам (пункты 16А(b) и 16С(b))

AG14А Одной из характеристик, предусмотренных пунктами 16А и 16С, является то, что финансовый инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам.

AG14В При определении того, принадлежит ли инструмент к субординированному классу, организация оценивает требование по инструменту при ликвидации, как если бы она подлежала ликвидации на дату классификации этого инструмента. Организация должна провести повторный анализ классификации в случае какого-либо изменения в соответствующих обстоятельствах. Например, если организация выпускает или погашает другой финансовый инструмент, это может повлиять на определение того, принадлежит ли рассматриваемый инструмент к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам.

AG14С Инструмент, предусматривающий преимущественное право при ликвидации организации, не является тем инструментом, который дает право на пропорциональную долю чистых активов этой организации. Например, инструмент предусматривает преимущественное право при ликвидации, если он предоставляет держателю право на получение фиксированного дивиденда при ликвидации организации в дополнение к доле ее чистых активов, тогда как другие инструменты субординированного класса, предусматривающие право на пропорциональную долю чистых активов организации, не предоставляют такого же права при ликвидации.

AG14D Если организация имеет только один класс финансовых инструментов, то данный класс должен рассматриваться, как если бы он был субординированным по отношению ко всем другим классам.

Суммарные ожидаемые потоки денежных средств по инструменту на протяжении срока его действия (пункт 16А(е))

AG14E Суммарные потоки денежных средств, ожидаемые по инструменту на протяжении срока его действия, должны в основном определяться исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации в течение срока действия данного инструмента. Прибыль или убыток и изменение признанных чистых активов должны оцениваться согласно требованиям соответствующих МСФО.

Сделки, заключаемые держателем инструмента не в качестве собственника организации (пункты 16А и 16С)

AG14F Держатель финансового инструмента с правом обратной продажи или инструмента, налагающего на организацию обязанность передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации, может заключить с организацией сделки, действуя не в качестве собственника. Например, держатель инструмента может одновременно быть работником организации. При оценке того, должен ли инструмент классифицироваться как долевым в соответствии с пунктом 16А или пунктом 16С, должны рассматриваться только те потоки денежных средств и предусмотренные договором условия и параметры инструмента, которые касаются держателя инструмента, выступающего в качестве собственника организации.

AG14G Примером является партнерство с ограниченной ответственностью, в котором имеются партнеры с ограниченной и с неограниченной ответственностью. Некоторые партнеры с неограниченной ответственностью могут предоставлять своей организации гарантию и получать вознаграждение за предоставление такой гарантии. В таких ситуациях гарантия и соответствующие потоки денежных средств относятся к держателям инструментов, действующим в качестве гарантов, а не в качестве собственников организации. Поэтому такая гарантия и соответствующие потоки денежных средств не привели бы к тому, чтобы считать партнеров с неограниченной ответственностью субординированными по отношению к партнерам с ограниченной ответственностью, и не принимались бы в расчет при оценке идентичности договорных условий по инструментам партнерства с ограниченной ответственностью и инструментам партнерства с неограниченной ответственностью.

AG14H Другим примером является соглашение об участии в прибыли или убытке, в рамках которого сумма прибыли или убытка распределяется между держателями инструментов исходя из объема предоставленных услуг или достижения целей по развитию бизнеса в течение текущего и предыдущих лет. Такие соглашения представляют собой сделки с держателями инструментов не в качестве собственников и не должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С. Однако соглашения об участии в прибыли или убытке, в рамках которых сумма прибыли или убытка распределяется между держателями инструментов исходя из номинальной стоимости их инструментов относительно других инструментов данного класса, представляют собой сделки с держателями инструментов в качестве собственников и должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С.

AG14I Потоки денежных средств и предусмотренные договором условия сделки, совершенной между держателем инструмента (действующим не в качестве собственника) и организацией-эмитентом, должны быть схожими с условиями эквивалентной сделки, которая могла бы быть совершена между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом.

Отсутствие другого финансового инструмента или договора, предусматривающего суммарные потоки денежных средств, который значительно ограничивает или фиксирует величину остаточного дохода для держателя инструмента (пункты 16B и 16D)

AG14J Одним из условий классификации в качестве долевого инструмента того финансового инструмента, который в остальном удовлетворяет критериям, изложенным в пункте 16A или пункте 16C, является отсутствие у организации другого финансового инструмента или договора, (a) по которому суммарные потоки денежных средств по существу определяются исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации и (b) который значительно ограничивает или фиксирует величину остаточного дохода. Следующие инструменты, при их заключении на обычных коммерческих условиях со сторонами, не являющимися связанными по отношению к организации, с высокой вероятностью не будут препятствовать классификации инструментов, которые в остальном удовлетворяют критериям, изложенным в пункте 16A или пункте 16C, в качестве долевого:

(a) инструменты, по которым суммарные потоки денежных средств в основном зависят от определенных активов организации;

(b) инструменты, по которым суммарные потоки денежных средств основаны на проценте от выручки;

(c) договоры, целью которых является предоставление вознаграждения отдельным работникам за услуги, предоставленные организации;

(d) договоры, требующие выплаты незначительного процента от прибыли за предоставленные услуги или товары.

Производные финансовые инструменты

AG15 Финансовые инструменты включают как первичные инструменты (такие как дебиторская задолженность, кредиторская задолженность и долевого инструменты), так и производные финансовые инструменты (такие как финансовые опционы, фьючерсные и форвардные договоры, процентные и валютные свопы). Производные финансовые инструменты соответствуют определению финансового инструмента и, следовательно, входят в сферу применения настоящего стандарта.

AG16 Производные финансовые инструменты порождают права и обязанности, соответствующие тем, которые возникают при передаче одной стороной по договору инструмента другой его стороне одного или нескольких финансовых рисков, присущих базовому первичному финансовому инструменту. В момент заключения соответствующего договора производные финансовые инструменты предоставляют одной

из сторон предусмотренное договором право обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой стороной на условиях, которые являются потенциально выгодными, или же возлагают на одну из сторон предусмотренную договором обязанность обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой стороной на условиях, которые являются потенциально невыгодными. Однако обычно²⁷ они не влекут за собой передачу первичного базового финансового инструмента в момент заключения договора, и не обязательно такая передача имеет место в момент окончания срока действия договора. Некоторые инструменты закрепляют как право, так и обязанность по осуществлению обмена. Поскольку условия обмена определяются при заключении соответствующего договора, по мере изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.

²⁷ Это справедливо для большинства, но не для всех производных инструментов. Например, в некоторых процентных свопах с условными суммами, выраженными в разных валютах, происходит обмен основными суммами при заключении договора (и обратный обмен - на дату завершения срока действия договора).

AG17 Пут- или колл-опцион, предусматривающий обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами (т. е. финансовыми инструментами, не являющимися собственными долевыми инструментами организации), предоставляет его держателю право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями справедливой стоимости финансового инструмента, лежащего в основе соответствующего договора. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязанность отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки, связанные с изменениями справедливой стоимости базового финансового инструмента. Предусмотренные договором право держателя и обязанность продавца отвечают определению финансового актива и финансового обязательства соответственно. Базовым финансовым инструментом договора опциона может быть любой финансовый актив, включая акции других организаций и процентные инструменты. Опцион может содержать требование к продавцу выпустить долговой инструмент, а не передать финансовый актив, но в случае исполнения данного опциона его базовый инструмент станет финансовым активом держателя опциона. Право держателя опциона обменять финансовый актив на потенциально выгодных условиях и обязанность продавца обменять финансовый актив на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащего в их основе базового финансового актива, подлежащего обмену при исполнении этого опциона. Вероятность исполнения опциона никак не влияет на характер имеющегося у держателя права и имеющейся у продавца обязанности.

AG18 Другим примером производного финансового инструмента является форвардный договор, предусматривающий расчеты через шесть месяцев, по условиям которого одна сторона (покупатель) обещает передать 1 000 000 д. е. денежными средствами в обмен на государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 д. е., а другая сторона (продавец) обещает передать государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 д. е. в обмен на денежные средства в сумме 1 000 000 д. е. В течение этих шести месяцев обе стороны имеют предусмотренное договором право и предусмотренную договором обязанность обменяться финансовыми инструментами. Если рыночная цена государственных облигаций поднимется выше 1 000 000 д. е., то условия будут выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если рыночная цена опустится ниже 1 000 000 д. е., эффект будет обратным. Покупатель имеет

предусмотренное договором право (финансовый актив), аналогичное праву держателя колл-опциона, и предусмотренную договором обязанность (финансовое обязательство), аналогичную обязанности эмитента пут-опциона; продавец имеет предусмотренное договором право (финансовый актив), аналогичное праву держателя пут-опциона, и предусмотренную договором обязанность (финансовое обязательство), аналогичную обязанности эмитента колл-опциона. Как и в случае с опционами, эти предусмотренные договором права и обязанности составляют финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся самостоятельными и отличными от базовых финансовых инструментов (соответствующие облигации и денежные средства, подлежащие обмену). Обе стороны по форвардному договору обязаны исполнить его в оговоренное время, тогда как исполнение договора опциона будет иметь место только в том случае и тогда, если и когда держатель опциона решит его исполнить.

AG19 Право или обязанность произвести будущий обмен предусматривается во многих других типах производных инструментов, включая процентные и валютные свопы, договоры «кэп», «коллар» и «флор» на процентную ставку, обязательства по предоставлению займов, соглашение о выпуске долговых ценных бумаг и аккредитивы. Договор процентного свопа может рассматриваться как разновидность форвардного договора, в котором стороны соглашаются произвести серию будущих обменов денежными суммами, одна из которых рассчитывается с использованием плавающей процентной ставки, а другая - фиксированной процентной ставки. Фьючерсные договоры представляют собой другую разновидность форвардных договоров, отличающихся главным образом тем, что эти договоры стандартизированы и обращаются на бирже.

Договоры на покупку или продажу нефинансовых объектов (пункты 8-10)

AG20 Договоры на покупку или продажу нефинансовых объектов не отвечают определению финансового инструмента, так как предусмотренное договором право одной из сторон получить нефинансовый актив или услугу и соответствующая обязанность другой стороны не создают ни для одной из сторон существующего права или существующей обязанности получить, передать или обменять финансовый актив. Например, договоры, расчеты по которым могут быть урегулированы только путем получения или поставки нефинансового объекта (например, опцион, фьючерсный или форвардный договор на серебро), не являются финансовыми инструментами. Многие товарные договоры относятся к этому типу. Некоторые из них стандартизированы по форме и обращаются на организованных рынках почти таким же образом, как и некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерсный договор может свободно покупаться и продаваться за денежные средства, поскольку он включен в листинг биржи и может переходить из рук в руки много раз. Однако стороны, покупающие и продающие этот договор, фактически торгуют лежащим в его основе товаром. Возможность купить или продать товарный договор за денежные средства, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о денежном урегулировании обязанности получить или поставить товар не меняют фундаментальный характер этого договора таким образом, чтобы создать финансовый инструмент. Однако некоторые договоры на покупку или продажу нефинансовых объектов, расчеты по которым могут быть осуществлены на нетто-основе или посредством обмена финансовыми инструментами или нефинансовый объект которых может быть свободно конвертирован в денежные средства, входят в сферу применения

настоящего стандарта, как если бы они являлись финансовыми инструментами (см. пункт 8).

AG21 Договор, который предусматривает получение или поставку физических активов, не имеет своим результатом возникновение финансового актива у одной стороны и финансового обязательства у другой, кроме случаев, когда соответствующий платеж по нему отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров на условиях коммерческого кредита.

AG22 Некоторые договоры имеют привязку к товарам, но при этом не предполагают расчеты путем физического получения или поставки товара. Они предусматривают взаиморасчеты посредством денежных платежей, суммы которых не фиксированы, а определяются по формуле, установленной в договоре. Например, основная сумма облигации может рассчитываться путем умножения превалирующей на дату погашения облигации рыночной цены нефти на фиксированный объем нефти. Основная сумма индексируется на изменение цены товара, но ее погашение осуществляется только в денежной форме. Такой договор представляет собой финансовый инструмент.

AG23 Под определение финансового инструмента подпадает также договор, который создает нефинансовый актив или нефинансовое обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому обязательству. Такие финансовые инструменты часто дают одной стороне право обменять финансовый актив на нефинансовый. Например, имеющая привязку к нефти облигация может давать своему держателю право на получение периодических фиксированных процентных выплат и фиксированной суммы при наступлении срока погашения и при этом предусматривать для него опцион обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Заинтересованность в реализации этого опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно коэффициента обмена денежных средств на нефть (цены обмена), заложенного в облигации. Намерения держателя облигации в отношении реализации опциона не влияют на сущность активов, составляющих инструмент. Финансовый актив держателя облигации и финансовое обязательство ее эмитента делают эту облигацию финансовым инструментом независимо от создания и других типов активов и обязательств.

AG24 [Удален]

Представление

Обязательства и собственный капитал (пункты 15-27)

Отсутствие предусмотренной договором обязанности передать денежные средства или иной финансовый актив (пункты 17-20)

AG25 Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При решении вопроса о том, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, предусматриваемые этой акцией, для того чтобы определить, обладает ли она основными

характеристиками финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая предусматривает ее выкуп в определенный день или по выбору ее держателя, содержит финансовое обязательство, так как эмитент имеет обязанность передать финансовые активы держателю акции. Потенциальная неспособность эмитента выполнить свои обязанности по погашению привилегированной акции в тот момент, когда это потребуется по договору, будь то по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или резервов, не отменяет этой обязанности. Право эмитента на выкуп этих акций за денежные средства не отвечает определению финансового обязательства, потому что эмитент не имеет существующей обязанности передать финансовые активы акционерам. В данном случае выкуп акций производится только по усмотрению эмитента. Однако обязательство может возникнуть в тот момент, когда эмитент воспользуется своим правом, как правило, посредством формального уведомления акционеров о намерении выкупить акции.

AG26 Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, соответствующая классификация определяется другими правами, которые предусмотрены ими. Вопрос о классификации решается на основе анализа сущности соглашений и исходя из определений финансового обязательства и долевого инструмента. Когда выплаты держателям привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, эти акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история осуществления выплат;
- (b) намерение осуществлять выплаты в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если выплаты не будут осуществлены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина имеющихся у эмитента резервов;
- (e) ожидания эмитента в отношении прибыли или убытка за период; или
- (f) способность или неспособность эмитента влиять на величину своей прибыли или убытка за период.

Урегулирование собственными долевыми инструментами организации (пункты 21-24)

AG27 Следующие примеры иллюстрируют, как классифицировать различные виды договоров в отношении собственных долевого инструментов организации:

(a) договор, урегулирование которого организация осуществит путем получения или передачи фиксированного количества собственных акций без получения какого-либо возмещения или посредством обмена фиксированного количества собственных акций на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива, является долевым инструментом (кроме случая, указанного в пункте 22А). Соответственно, любое возмещение, полученное или выплаченное по такому договору, относится непосредственно в собственный капитал или вычитается из него. Примером является выпущенный опцион на акции, который дает право контрагенту купить фиксированное количество акций организации за фиксированную сумму денежных средств. Однако если

по договору от организации требуется выкупить (погасить) свои собственные акции за денежные средства или иной финансовый актив на установленную или определяемую дату либо по требованию, то организация также признает финансовое обязательство в размере приведенной стоимости суммы погашения (за исключением инструментов, обладающих всеми характеристиками и удовлетворяющих условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D). Примером является обязанность организации по форвардному договору выкупить фиксированное количество своих собственных акций за фиксированную сумму денежных средств.

(b) Обязанность организации выкупить свои собственные акции за денежные средства приводит к возникновению финансового обязательства, равного приведенной стоимости суммы погашения, даже если количество акций, которое организация обязана выкупить, не фиксировано или если эта обязанность поставлена в зависимость от того, воспользуется ли контрагент своим правом требования выкупа (кроме случаев, указанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Примером условной обязанности является выпущенный опцион, согласно которому организация должна будет выкупить свои собственные акции за денежные средства, если контрагент исполнит свой опцион.

(c) Договор, который будет урегулирован денежными средствами или путем передачи иного финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если сумма денежных средств или иного финансового актива, которая будет получена или передана, основывается на изменениях рыночной цены собственных долевых инструментов организации (за исключением случаев, указанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Примером является опцион на акции, предусматривающий урегулирование денежными средствами на нетто-основе.

(d) Договор, который будет урегулирован переменным количеством собственных акций организации, стоимость которых равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, цены биржевого товара), является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером является выпущенный опцион на покупку золота, который, в случае его исполнения, будет урегулирован на нетто-основе собственными финансовыми инструментами организации путем поставки организацией такого количества этих инструментов, чтобы их стоимость была равна стоимости договора опциона. Такой договор является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если базовой переменной является цена собственных акций организации, а не цена золота. Аналогично договор, который будет урегулирован фиксированным количеством собственных акций организации, но права, предусматриваемые этими акциями, будут изменяться таким образом, что стоимость расчетов будет равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной, является финансовым активом или финансовым обязательством.

Положения договора об осуществлении расчетов при определенных условиях (пункт 25)

AG28 Согласно пункту 25, если положение договора об осуществлении расчетов при определенных условиях в части, согласно которой организация может быть обязана передать денежные средства или иной финансовый актив (либо урегулировать его иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства), не является реалистичным, такое положение не влияет на классификацию финансового инструмента. Таким образом, договор, согласно которому расчеты денежными средствами или переменным количеством собственных акций организации

потребуется только при возникновении исключительно редкого, крайне необычного и весьма маловероятного события, представляет собой долевым инструментом. Аналогично, условия договора могут запрещать расчеты фиксированным количеством собственных акций организации в обстоятельствах, находящихся вне контроля организации, однако если не существует реалистичной возможности возникновения таких обстоятельств, то уместна классификация такого договора как долевого инструмента.

Отражение в консолидированной финансовой отчетности

AG29 В консолидированной финансовой отчетности организация представляет неконтролирующие доли участия, т. е. доли других сторон в собственном капитале и доходах ее дочерних организаций, в соответствии с МСФО (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 10. При классификации финансового инструмента (или его компонента) в консолидированной финансовой отчетности организация принимает во внимание все условия, согласованные между членами ее группы и держателями указанного инструмента, при определении того, имеет ли группа, рассматриваемая как единое целое, обязанность передать денежные средства или иной финансовый актив применительно к данному инструменту или урегулировать его способом, который отвечал бы его классификации как обязательства. Когда дочерняя организация в группе выпускает финансовый инструмент и при этом материнская организация или другая организация группы согласовывает дополнительные условия (например, гарантию) напрямую с держателями этого инструмента, группа может не иметь права избежать выплат по инструменту или его погашения. Несмотря на то, что дочерняя организация может правомерно классифицировать указанный инструмент без учета таких дополнительных условий в своей индивидуальной финансовой отчетности, влияние других соглашений между членами группы и держателями инструмента принимается во внимание в целях отражения в консолидированной финансовой отчетности договоров и сделок, заключенных группой как единым целым. Если имеет место такая обязанность или такое положение об осуществлении расчетов, то инструмент (или его компонент, в отношении которого существует указанная обязанность) классифицируется как финансовое обязательство в консолидированной финансовой отчетности.

AG29A Инструменты некоторых типов, налагающие на организацию предусмотренную договором обязанность, классифицируются как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Классификация в соответствии с данными пунктами представляет собой исключение из принципов, которые в противном случае применялись бы в настоящем стандарте в отношении классификации инструмента. Данное исключение не распространяется на классификацию неконтролирующих долей участия для целей консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, инструменты, классифицируемые в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности как долевыми инструментами в соответствии либо с пунктами 16А и 16В, либо с пунктами 16С и 16D, которые представляют собой неконтролирующие доли участия, классифицируются как обязательства в консолидированной финансовой отчетности группы.

Составные финансовые инструменты (пункты 28-32)

AG30 Пункт 28 применяется только к эмитентам производных составных финансовых инструментов. Пункт 28 не регулирует вопросы составных финансовых инструментов с позиции держателей. МСФО (IAS) 39 регулирует вопросы отделения встроенных производных инструментов с позиции держателей составных финансовых инструментов, обладающих характеристиками как долговых, так и долевого инструментов.

AG31 Распространенной формой составного финансового инструмента является долговой инструмент со встроенным опционом на конвертацию, например облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента, без каких-либо других встроенных производных характеристик. Пункт 28 требует, чтобы эмитент такого финансового инструмента отдельно представлял долговой и долевым компоненты в отчете о финансовом положении следующим образом:

(a) Обязанность эмитента производить плановые выплаты процентов и основной суммы является финансовым обязательством, которое существует до тех пор, пока инструмент не конвертирован. При первоначальном признании справедливая стоимость долгового компонента равняется приведенной стоимости определенных договором будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной процентной ставке, применяемой к инструментам, имеющим сопоставимый уровень кредитного риска и обеспечивающим по существу такие же потоки денежных средств, на таких же условиях, но без опциона на конвертацию.

(b) Долевым инструментом является встроенный опцион на конвертацию обязательства в собственный капитал эмитента. Этот опцион имеет стоимость при первоначальном признании, даже если на этот момент он имеет статус «вне денег».

AG32 При конвертации конвертируемого инструмента на дату наступления срока погашения организация прекращает признание долгового компонента и признает его в составе собственного капитала. Первоначальный долевым компонент остается в составе собственного капитала (хотя он может быть переведен из одной строки собственного капитала в другую). При конвертации на дату наступления срока погашения не возникает ни прибыли, ни убытка.

AG33 Когда организация прекращает действие конвертируемого инструмента до наступления срока погашения путем досрочного погашения или выкупа, при котором первоначальные права конвертации не изменяются, организация распределяет выплаченное возмещение и любые затраты по совершению сделки выкупа или погашения между долговым и долевым компонентами инструмента на дату соответствующей сделки. Метод, используемый для распределения выплаченного возмещения и затрат по совершению сделки на отдельные компоненты, должен соответствовать тому методу, который был использован при первоначальном распределении на отдельные компоненты поступлений, полученных организацией в момент выпуска конвертируемого инструмента, в соответствии с пунктами 28-32.

AG34 После распределения полученного возмещения возникшие при этом прибыль или убыток отражаются в соответствии с принципами учета, применимыми к соответствующему компоненту, следующим образом:

(a) сумма прибыли или убытка, относящаяся к долговому компоненту, признается в составе прибыли или убытка; и

(b) сумма возмещения, относящаяся к долевым компоненту, признается в составе собственного капитала.

AG35 Организация может внести изменения в условия конвертируемого инструмента, чтобы стимулировать досрочную конвертацию, например предложив более

выгодный коэффициент конвертации или выплату дополнительного возмещения в случае конвертации ранее определенной даты. Разница, возникшая на дату изменения условий, между справедливой стоимостью возмещения, которое держатель получает при конвертации инструмента согласно пересмотренным условиям, и справедливой стоимостью возмещения, которое держатель получил бы согласно первоначальным условиям, признается как убыток в составе прибыли или убытка.

Собственные выкупленные акции (пункты 33 и 34)

AG36 Собственные долевые инструменты организации не признаются в качестве финансового актива независимо от причин, по которым они выкуплены. Пункт 33 требует от организации, выкупающей свои собственные долевые инструменты, вычитать эти долевые инструменты из собственного капитала. Однако в случаях, когда организация удерживает свои собственные долевые инструменты от имени других лиц, например, финансовый институт удерживает собственные долевые инструменты от имени клиента, имеют место агентские отношения, и в результате такие инструменты не включаются в отчет о финансовом положении организации.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли (пункты 35-41)

AG37 Следующий пример иллюстрирует применение пункта 35 к составному финансовому инструменту. Предположим, что некумулятивные привилегированные акции подлежат обязательному погашению в обмен на денежные средства через пять лет, но при этом дивиденды по ним подлежат выплате по усмотрению организации до даты такого выкупа. Такой инструмент является составным финансовым инструментом, в котором долговой компонент равен приведенной стоимости суммы погашения. Амортизация дисконта по этому компоненту признается в составе прибыли или убытка и классифицируется как процентный расход. Все выплаченные дивиденды относятся к долевого компоненту и, соответственно, признаются как распределение прибыли или убытка. Аналогичный порядок учета применялся бы в случае, если бы погашение инструмента не было обязательным, но могло быть произведено по усмотрению держателя или же если бы акция в обязательном порядке подлежала конвертации в переменное количество обыкновенных акций, рассчитываемое так, чтобы быть равной фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, товара). Однако если невыплаченные дивиденды добавляются к сумме погашения, то весь инструмент является обязательством. В этом случае все дивиденды классифицируются как процентные расходы.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (пункты 42-50)

AG38 [Удален]

Критерий, предусматривающий, что у организации «в настоящий момент имеется юридически защищенное право осуществить зачет признанных сумм» (пункт 42(a))

AG38A Право на проведение зачета может иметь место в настоящий момент либо быть обусловлено некоторым событием в будущем (например, право может возникать или становиться исполнимым только при наступлении какого-либо события в будущем, такого как дефолт, несостоятельность или банкротство одного из контрагентов). Даже если право на проведение зачета не обусловлено некоторым событием в будущем, может быть так, что юридически защищенным оно является только в ходе обычной деятельности организации, или в случае дефолта, или в случае несостоятельности либо банкротства одного или всех контрагентов.

AG38B Для того чтобы выполнялся критерий пункта 42(a), организация должна в настоящий момент иметь юридически защищенное право на проведение зачета. Это означает, что право на проведение зачета:

(a) не должно быть обусловлено событием в будущем; и

(b) должно быть юридически защищенным во всех следующих обстоятельствах:

(i) в ходе обычной деятельности;

(ii) в случае дефолта; и

(iii) в случае несостоятельности или банкротства организации или кого-либо из контрагентов.

AG38C Характер и объем права на проведение зачета, включая любые условия, касающиеся его исполнения, а также вопрос о том, сохраняется ли оно в случае дефолта, несостоятельности или банкротства, могут отличаться в разных юрисдикциях. Следовательно, нельзя предполагать, что право на проведение зачета вне хода обычной деятельности всегда имеется у организации. Например, законодательство в отношении банкротства или несостоятельности в той или иной юрисдикции может в некоторых обстоятельствах запрещать или ограничивать право на проведение зачета в случае банкротства или несостоятельности.

AG38D Чтобы убедиться в том, что право на проведение зачета является юридически защищенным в ходе обычной деятельности, в случае дефолта, а также в случаях несостоятельности или банкротства организации и всех контрагентов (как указано в пункте AG38B(b)), следует рассмотреть требования законодательства, действующего применительно к взаимоотношениям между сторонами (например, положения договоров, законодательные акты, регулирующие исполнение договоров, либо законодательные акты, регулирующие вопросы возникновения дефолта, несостоятельности или банкротства, применимые к сторонам договора).

Критерий, предусматривающий, что организация «намеревается произвести расчеты на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно» (пункт 42(b))

AG38E Для того чтобы выполнялся критерий пункта 42(b), организация должна иметь намерение произвести расчеты на нетто-основе либо реализовать актив и исполнить

обязательство одновременно. Несмотря на то, что организация может располагать правом на проведение расчетов на нетто-основе, она тем не менее может реализовать актив и исполнить обязательство отдельно.

AG38F Если организация может произвести взаиморасчеты таким образом, что результат будет фактически эквивалентен расчетам на нетто-основе, то критерий расчетов на нетто-основе из пункта 42(b) для такой организации будет выполняться. Это произойдет только в том случае, если механизм расчетов на валовой основе обладает характеристиками, которые приводят к незначительному кредитному риску и риску ликвидности или исключают их, и обеспечивает обработку дебиторской и кредиторской задолженности в рамках единого процесса или цикла проведения расчетов. Например, критерий проведения расчетов на нетто-основе из пункта 42(b) будет выполняться для системы расчетов на валовой основе, обладающей всеми следующими характеристиками:

(a) финансовые активы и финансовые обязательства, разрешенные к зачету, представляются для обработки в один и тот же момент времени;

(b) после того как финансовые активы и финансовые обязательства представлены для обработки, стороны договора обязаны выполнить обязанность по проведению расчетов;

(c) отсутствует возможность изменения денежных потоков, возникших по активам и обязательствам после того, как они были представлены для обработки (кроме случаев, когда обработка не будет произведена - см. подпункт (d) ниже);

(d) расчеты по активам и обязательствам, обеспеченным ценными бумагами, будут произведены посредством передачи ценных бумаг или с помощью аналогичной системы (например, поставка против платежа) таким образом, что если передача ценных бумаг не происходит, то обработка соответствующей дебиторской или кредиторской задолженности, для которой данные ценные бумаги являются обеспечением, также не происходит (и наоборот);

(e) операции, которые не были произведены, как указано в подпункте (d), будут повторно представляться для обработки до того момента, пока расчеты по ним не будут произведены;

(f) расчеты производятся посредством одной и той же организации по осуществлению расчетов (например, расчетного банка платежной системы, центрального банка или центрального депозитария ценных бумаг); и

(g) имеется механизм кредитования в рамках одного дня, который позволяет привлечь достаточные суммы по овердрафту для того, чтобы на дату расчетов обеспечить каждой из сторон проходимость платежей, и имеется практически полная уверенность в том, что стороны воспользуются механизмом кредитования в рамках одного дня, если возникнет такая потребность.

AG39 Настоящий стандарт не предусматривает специального порядка учета для так называемых «синтетических инструментов», которые являются группами отдельных финансовых инструментов, приобретенных и удерживаемых для того, чтобы имитировать характеристики другого инструмента. Например, долгосрочный долговой инструмент с плавающей процентной ставкой, объединенный с процентным свопом, который предусматривает получение платежей, рассчитанных по плавающей процентной ставке, и перечисление платежей, рассчитанных по фиксированной процентной ставке, синтезирует долгосрочный долговой инструмент с фиксированной ставкой. Каждый из отдельных финансовых инструментов, составляющих вместе «синтетический инструмент», представляет собой предусмотренное договором право или предусмотренную договором

обязанность со своими собственными условиями, и при этом каждый из них может быть передан или урегулирован отдельно. Каждый финансовый инструмент подвержен рискам, которые могут отличаться от тех рисков, которым подвержены другие финансовые инструменты. Соответственно, когда один из финансовых инструментов в «синтетическом инструменте» является активом, а другой - обязательством, они не взаимозачитываются и не представляются в отчете о финансовом положении организации на нетто-основе, за исключением случаев, когда они отвечают критериям для взаимозачета, содержащимся в пункте 42.

AG40 [Удален]

*Приложение 21
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление принципов определения и представления информации о прибыли на акцию, с тем чтобы облегчить сравнение результатов деятельности различных организаций за один отчетный период или одной организации за различные отчетные периоды. Несмотря на то, что информация о прибыли на акцию обладает определенными недостатками из-за различий в применяемой при определении «прибыли» учетной политике, единообразный расчет знаменателя формулы, используемой для определения прибыли на акцию, позволит улучшить качество финансовой отчетности. Главный предмет рассмотрения настоящего стандарта - расчет знаменателя формулы, используемой для определения прибыли на акцию.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться в отношении:

(а) отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организации:

(i) обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которой обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки) или

(ii) предоставившей или находящейся в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение; и

(b) консолидированной финансовой отчетности группы с материнской организацией:

(i) обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которой обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки) или

(ii) предоставившей или находящейся в процессе предоставления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или другому регулирующему органу в целях выпуска обыкновенных акций в открытое обращение.

3 Организация, раскрывающая информацию о прибыли на акцию, обязана рассчитывать свою прибыль на акцию и раскрывать соответствующую информацию согласно настоящему стандарту.

4 В том случае, если организация представляет и консолидированную, и отдельную финансовую отчетность, подготовленные в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*» и МСФО (IAS) 27 «*Отдельная финансовая отчетность*» соответственно, информация, раскрытия которой требует настоящий стандарт, представляется только на основе информации, содержащейся в консолидированной отчетности. Организация, принявшая решение о раскрытии показателя прибыли на акцию на основе данных отдельной финансовой отчетности, представляет такую информацию о прибыли на акцию только в своем отчете о совокупном доходе. Организация не представляет подобную информацию о прибыли на акцию в консолидированной финансовой отчетности.

4А Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10А МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*» (с учетом поправок 2011 года), она представляет информацию о прибыли на акцию только в данном отдельном отчете.

Определения

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Антиразводнение - увеличение прибыли на акцию или уменьшение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Договор о выпуске акций с условием - соглашение о выпуске акций при выполнении определенных условий.

Обыкновенные акции, выпускаемые с условием - обыкновенные акции, выпускаемые бесплатно или за незначительное денежное или иное возмещение при выполнении определенных условий, оговоренных в договоре о выпуске акций с условием.

Разводнение - уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию в результате предположения о том, что конвертируемые инструменты были конвертированы, опционы или варранты были исполнены или что обыкновенные акции были выпущены после выполнения оговоренных условий.

Опционы, варранты и их эквиваленты - финансовые инструменты, которые дают своему держателю право на покупку обыкновенных акций.

Обыкновенная акция - долевой инструмент, субординированный по отношению ко всем прочим видам долевых инструментов.

Потенциальная обыкновенная акция - финансовый инструмент или другой контракт, который может наделить своего держателя правом собственности на обыкновенные акции.

Пут-опционы на обыкновенные акции - контракты, которые дают своему держателю право на продажу обыкновенных акций по определенной цене в течение определенного периода.

6 Обыкновенные акции дают своим владельцам право на участие в прибыли за данный период, субординированное по отношению к правам владельцев других видов акций, например привилегированных. У организации может быть несколько классов обыкновенных акций. Владельцы обыкновенных акций одного и того же класса имеют одинаковые права на получение дивидендов.

7 Примерами потенциальных обыкновенных акций могут служить:

(a) финансовые обязательства или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;

(b) опционы и варранты;

(c) акции, подлежащие выпуску в случае выполнения определенных условий, оговоренных в соглашении, например при условии покупки бизнеса или других активов.

8 Термины, определенные в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», если не указано иное, используются в настоящем стандарте в значениях, определенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32. МСФО (IAS) 32 определяет финансовый инструмент, финансовый актив, финансовое обязательство, а также долевой инструмент и дает указания по применению этих определений. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет справедливую стоимость и устанавливает требования по применению этого определения.

Оценка

Базовая прибыль на акцию

9 Организация рассчитывает базовую прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности,

приходящемся на долю этих участников в капитале, если такой показатель представляется.

10 Базовая прибыль на акцию рассчитывается путем деления прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации (числитель), на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода (знаменатель).

11 Цель раскрытия информации о базовой прибыли на акцию заключается в том, чтобы дать представление о доле в результатах деятельности этой организации за отчетный период, приходящейся на каждую обыкновенную акцию материнской организации.

Прибыль

12 Для целей расчета базовой прибыли на акцию доля держателей обыкновенных акций материнской организации в:

(а) прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю материнской организации; и

(б) прибыли или убытке, приходящемся на долю материнской организации, -

это суммы, упомянутые в подпунктах (а) и (б), скорректированные на дивиденды по привилегированным акциям после налогообложения, разницы, возникающие при расчетах по привилегированным акциям, и прочие аналогичные факторы, связанные с привилегированными акциями, классифицированными в качестве долевых инструментов.

13 При расчете прибыли или убытка за период, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, учитываются все статьи приходящихся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации доходов и расходов, которые признаны в течение периода, включая расходы по налогу на прибыль и дивиденды по привилегированным акциям, классифицированным в качестве обязательств (см. МСФО (IAS) 1).

14 К сумме дивидендов по привилегированным акциям после налогообложения, вычитаемой из прибыли или убытка, относятся:

(а) сумма объявленных за период дивидендов после налогообложения по некумулятивным привилегированным акциям; и

(б) причитающиеся за данный период дивиденды в сумме после налогообложения по кумулятивным привилегированным акциям, независимо от того, объявлены они или нет. К дивидендам по привилегированным акциям за период не относятся дивиденды по кумулятивным привилегированным акциям, которые были выплачены или объявлены в текущем периоде за предыдущие периоды.

15 Привилегированные акции, по которым первоначально выплачиваются низкие дивиденды, чтобы компенсировать организации продажу привилегированных акций с дисконтом, или по которым в более поздние периоды выплачиваются дивиденды выше рыночных, чтобы компенсировать инвесторам покупку этих акций с премией, иногда называют привилегированными акциями с растущей нормой дивидендов. Амортизация всей суммы первоначального эмиссионного дисконта или премии по привилегированным

акциям с растущей нормой дивидендов отражается в нераспределенной прибыли на основе метода эффективной процентной ставки и для целей расчета прибыли на акцию считается дивидендами по привилегированным акциям.

16 Организация может выкупить у владельцев свои привилегированные акции, сделав им тендерное предложение. Превышение справедливой стоимости возмещения, выплаченного акционерам - держателям привилегированных акций, над балансовой стоимостью привилегированных акций, представляет собой доход держателей привилегированных акций и учитывается в составе нераспределенной прибыли организации. Эта сумма вычитается при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации.

17 Организация может стимулировать досрочную конвертацию конвертируемых привилегированных акций путем улучшения первоначальных условий конвертации или путем выплаты дополнительного возмещения. Превышение справедливой стоимости обыкновенных акций или иного выплаченного акционерам возмещения над справедливой стоимостью обыкновенных акций, выпускаемых в соответствии с первоначальными условиями конвертации, является доходом привилегированных акционеров и вычитается при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации.

18 Превышение балансовой стоимости привилегированных акций над справедливой стоимостью возмещения, выплаченного для их погашения, увеличивает прибыль или уменьшает убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации.

Акции

19 Для целей расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций рассчитывается как средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода.

20 Использование средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении в течение периода отражает возможность колебания величины акционерного капитала в течение периода в результате того, что в каждый определенный момент в обращении находилось большее или меньшее количество акций. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение периода - количество обыкновенных акций, находившихся в обращении на начало периода, скорректированное на количество акций, выкупленных или выпущенных в течение этого периода, умноженное на коэффициент взвешивания по фактору времени. Коэффициент взвешивания по фактору времени - это количество дней, которое акции находились в обращении, в процентах от количества дней в периоде; во многих случаях может использоваться приемлемое приближенное значение этой средней взвешенной величины.

21 Обычно акции включаются в расчет средневзвешенного количества акций с момента, когда возникает дебиторская задолженность в отношении возмещения (т. е., как правило, со дня их выпуска), например:

(а) обыкновенные акции, выпущенные и реализованные за денежные средства, включаются в расчет с момента, когда возникает дебиторская задолженность в отношении этой суммы;

(b) обыкновенные акции, выпущенные в результате добровольного реинвестирования дивидендов по обыкновенным или привилегированным акциям, включаются в расчет, когда эти дивиденды реинвестированы;

(c) обыкновенные акции, выпущенные в результате конвертации долгового инструмента в обыкновенные акции, включаются в расчет с момента прекращения начисления процентов по этому инструменту;

(d) обыкновенные акции, выпущенные в обмен на проценты или основную сумму долга по другим финансовым инструментам, включаются в расчет со дня прекращения начисления процентов;

(e) обыкновенные акции, выпущенные в обмен на погашение какого-либо обязательства организации, включаются в расчет с даты погашения;

(f) обыкновенные акции, выпущенные как возмещение за приобретенные активы, отличные от денежных средств, включаются в расчет с момента признания приобретения; и

(g) обыкновенные акции, предоставленные за оказание организации услуг, включаются в расчет по мере оказания этих услуг.

Дата включения обыкновенных акций в расчет зависит от сроков и условий их выпуска. Большое значение имеет содержание контракта, связанного с выпуском.

22 Обыкновенные акции, выпущенные как часть возмещения, передаваемого при объединении бизнесов, включаются в расчет средневзвешенного количества акций с даты приобретения. Это связано с тем, что покупатель включает в свой отчет о совокупном доходе данные о прибыли и убытке приобретенной организации, начиная с этой даты.

23 Обыкновенные акции, которые будут выпущены после конвертации инструмента, конвертируемого в обязательном порядке, включаются в расчет базовой прибыли на акцию со дня заключения соответствующего договора.

24 Акции, выпускаемые с условием, считаются находящимися в обращении и включаются в расчет базовой прибыли на акцию только со дня выполнения всех необходимых условий (т. е. не раньше, чем произошли определенные события). Акции, подлежащие выпуску только по прошествии какого-то времени, не являются акциями, выпускаемыми с условием, поскольку отсутствует неопределенность в том, что необходимое время пройдет. Находящиеся в обращении обыкновенные акции, подлежащие возврату (т. е. отзыву) при определенных условиях не считаются находящимися в обращении и не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до той даты, пока эти акции перестанут подлежать отзыву.

25 [Удален]

26 Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение данного и всех представленных в отчетности периодов корректируется с учетом всех событий, помимо конвертации потенциальных обыкновенных акций, которые привели к изменению количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов организации.

27 Возможен выпуск обыкновенных акций или уменьшение количества обыкновенных акций в обращении без соответствующего изменения ресурсов организации. Примерами являются:

(a) капитализация или бонусная эмиссия (иногда называемая выплатой дивидендов акциями);

(b) элемент бонусной эмиссии в какой-либо иной эмиссии, например при льготном выпуске дополнительных акций для существующих акционеров;

(c) дробление акций; и

(d) обратное дробление (консолидация) акций.

28 При капитализации, бонусной эмиссии или дроблении акций обыкновенные акции выпускаются для уже существующих акционеров без дополнительного возмещения. Поэтому количество обыкновенных акций в обращении возрастает без увеличения ресурсов организации. Количество обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого события, корректируется на пропорциональное изменение количества обыкновенных акций в обращении, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов. Например, при бонусной эмиссии в отношении два к одному количество обыкновенных акций в обращении до эмиссии умножается на три, чтобы получить новое количество обыкновенных акций, или на два, чтобы получить количество дополнительных обыкновенных акций.

29 Консолидация обыкновенных акций, как правило, уменьшает количество обыкновенных акций в обращении без соответствующего уменьшения ресурсов организации. Однако когда общий результат операции - обратная покупка акций по справедливой стоимости, то уменьшение количества обыкновенных акций в обращении является результатом соответствующего уменьшения ресурсов организации. Примером может служить консолидация акций в комбинации с выплатой специальных дивидендов. Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период, в который происходит такая комбинированная сделка, корректируется с учетом уменьшения количества обыкновенных акций со дня признания специальных дивидендов.

Разводненная прибыль на акцию

30 Организация рассчитывает разводненную прибыль на акцию по данным о прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, и по данным о прибыли или убытке от продолжающейся деятельности, приходящемся на долю этих участников в капитале, если такой показатель представляется.

31 Для расчета разводненной прибыли на акцию организация корректирует прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, а также средневзвешенное количество акций в обращении с учетом влияния всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

32 Цель расчета разводненной прибыли на акцию согласуется с целью расчета базовой прибыли на акцию - дать представление о доле каждой обыкновенной акции в результатах деятельности организации с учетом влияния всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении в течение данного периода. В результате:

(a) прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, увеличивается на сумму дивидендов и процентов, признанных за этот период в отношении разводняющих потенциальных обыкновенных акций в сумме после налогообложения, и корректируется на все прочие изменения доходов или

расходов, которые могли бы быть результатом конвертации разводняющих потенциальных обыкновенных акций; и

(b) средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении увеличивается на средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые оказались бы в обращении в случае конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

Прибыль

33 Для расчета разводненной прибыли на акцию организация корректирует прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, рассчитанный в соответствии с пунктом 12, с учетом влияния следующих статей за вычетом налога:

(a) дивидендов или прочих статей, связанных с разводняющими потенциальными обыкновенными акциями, которые вычитались при расчете прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, рассчитанного в соответствии с пунктом 12;

(b) процентов, признанных за период в отношении разводняющих потенциальных обыкновенных акций; и

(c) всех прочих изменений доходов или расходов, к которым привела бы конвертация разводняющих потенциальных обыкновенных акций.

34 После конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции статьи, определенные в пункте 33(a)-(c), больше не возникают. Взамен держатели новых обыкновенных акций получают право на участие в прибыли или убытке, приходящемся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации. Поэтому прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации и рассчитанный в соответствии с пунктом 12, корректируется на статьи, указанные в пункте 33(a)-(c), и все связанные с ними налоги. Расходы, возникающие в связи с потенциальными обыкновенными акциями, включают затраты по сделке и дисконты, учтенные в соответствии с методом эффективной процентной ставки (см. пункт 9 МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*», пересмотренного в 2003 году).

35 Конвертация потенциальных обыкновенных акций может привести к соответствующему изменению доходов или расходов. Например, сокращение процентных расходов, связанных с потенциальными обыкновенными акциями, и вызванный этим сокращением рост прибыли или снижение убытка могут привести к росту расходов, связанных с программой обязательного участия работников в прибыли. Для целей расчета разводненной прибыли на акцию прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, корректируется на все подобные изменения в доходах или расходах.

Акции

36 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию количество обыкновенных акций определяется как средневзвешенное количество обыкновенных акций, рассчитанное в соответствии с пунктами 19 и 26, плюс средневзвешенное количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции. Разводняющие потенциальные обыкновенные акции считаются конвертированными в обыкновенные в начале периода или в день эмиссии потенциальных обыкновенных акций, если это произошло позднее.

37 Разводняющие потенциальные обыкновенные акции определяются независимо для каждого представленного периода. Количество разводняющих потенциальных обыкновенных акций, включаемых в расчет показателя за период с даты начала года до соответствующей даты, не равно средневзвешенному значению количества разводняющих потенциальных обыкновенных акций при расчетах за каждый из промежуточных периодов.

38 Потенциальные обыкновенные акции взвешиваются за период, в котором они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, аннулированные или утратившие силу в течение данного периода, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только за ту часть периода, в течение которой они находились в обращении. Потенциальные обыкновенные акции, конвертированные в течение данного периода в обыкновенные акции, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию с начала этого периода до дня конвертации; со дня конвертации обыкновенные акции включаются в расчет как базовой, так и разводненной прибыли на акцию.

39 Количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены в результате конвертации разводняющих потенциальных обыкновенных акций, определяется условиями выпуска потенциальных обыкновенных акций. При наличии более чем одного базиса конвертации при расчетах используется самый выгодный с точки зрения держателя потенциальных обыкновенных акций коэффициент конвертации или цена исполнения.

40 Дочерняя организация, совместное предприятие или ассоциированная организация могут выпустить для сторон, не являющихся материнской организацией или инвесторами, осуществляющими совместный контроль над объектом инвестиций или имеющими значительное влияние на него, потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, либо в обыкновенные акции материнской организации или инвесторов, осуществляющих совместный контроль над объектом инвестиций или имеющих значительное влияние на него (т. е. в обыкновенные акции отчитывающейся организации). Если эти потенциальные обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации окажут разводняющий эффект на базовую прибыль на акцию отчитывающейся организации, то они включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Разводняющие потенциальные обыкновенные акции

41 Потенциальные обыкновенные акции считаются разводняющими только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к уменьшению прибыли на акцию или увеличению убытка на акцию от продолжающейся деятельности.

42 Организация использует прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящийся на долю материнской организации, как контрольный показатель при определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими. Прибыль или убыток от продолжающейся деятельности, приходящийся на долю материнской организации, корректируется в соответствии с пунктом 12 и не включает статьи, относящиеся к прекращенной деятельности.

43 Потенциальные обыкновенные акции являются антиразводняющими, если их конвертация в обыкновенные акции привела бы к увеличению прибыли на акцию или уменьшению убытка на акцию от продолжающейся деятельности. При расчете разводненной прибыли на акцию не учитывается такая конвертация, исполнение или иной выпуск потенциальных обыкновенных акций, которые оказали бы антиразводняющий эффект на прибыль на акцию.

44 При определении того, являются ли потенциальные обыкновенные акции разводняющими или антиразводняющими, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматривается по отдельности, а не в целом. Потенциальные обыкновенные акции могут оказаться разводняющими или антиразводняющими в зависимости от последовательности, в которой они рассматриваются. Поэтому, чтобы показать максимальный эффект разведения базовой прибыли на акцию, каждый выпуск или серия потенциальных обыкновенных акций рассматривается в порядке от наиболее разводняющих к наименее разводняющим, т.е. разводняющие потенциальные обыкновенные акции с самой низкой прибылью на дополнительную акцию включаются в расчет разводненной прибыли на акцию до того, как в расчет будут включены акции с более высокой прибылью на дополнительную акцию. Опционы и варранты, как правило, включаются в расчет первыми, поскольку они не влияют на числитель используемой для расчета формулы.

Опционы, варранты и их эквиваленты

45 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию делается допущение об исполнении разводняющих опционов и варрантов организации. Предполагаемые поступления от этих инструментов рассматриваются как полученное от выпуска обыкновенных акций возмещение по их средней рыночной цене за данный период. Разница между количеством выпущенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, которые были бы выпущены по средней за данный период рыночной цене обыкновенных акций, должна рассматриваться как эмиссия обыкновенных акций без возмещения.

46 Опционы и варранты являются разводняющими, если их исполнение привело бы к эмиссии обыкновенных акций по цене ниже средней за данный период рыночной цены обыкновенных акций. Сумма разведения - средняя за данный период рыночная цена обыкновенных акций минус цена эмиссии. Поэтому при расчете разводненной прибыли на акцию считается, что потенциальные обыкновенные акции включают следующие компоненты:

(а) договор об эмиссии определенного количества обыкновенных акций по их средней за данный период рыночной цене. Считается, что подобные обыкновенные акции оценены справедливо и не являются ни разводняющими, ни антиразводняющими. При расчете разводненной прибыли на акцию эти акции не учитываются;

(b) договор об эмиссии остальных обыкновенных акций, реализуемых без возмещения. Выпуск подобных обыкновенных акций не приводит к получению возмещения и не окажет никакого влияния на прибыль или убыток, приходящийся на долю владельцев обыкновенных акций в обращении. Поэтому такие акции являются разводняющими, и их количество прибавляется к количеству обыкновенных акций в обращении при расчете разводненной прибыли на акцию.

47 Опционы и варранты оказывают разводняющий эффект только тогда, когда средняя за данный период рыночная цена обыкновенных акций превышает цену исполнения опционов или варрантов (т. е. когда они «в деньгах»). Прибыль на акцию за предыдущие периоды не пересчитывается ретроспективно при изменении цены обыкновенных акций.

47A Для опционов на акции и прочих соглашений о выплатах на основе акций, к которым применим МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*», цена эмиссии, упомянутая в пункте 46, и цена исполнения, упомянутая в пункте 47, должны включать справедливую стоимость (оцененную в соответствии с МСФО (IFRS) 2) всех товаров и услуг, подлежащих поставке организации в будущем по условиям опциона на акции или другого соглашения о выплатах на основе акций.

48 Опционы на акции работников с фиксированными или определяемыми условиями и обыкновенные акции, права на которые не перешли, рассматриваются при расчете разводненной прибыли на акцию как опционы, даже если их предоставление работникам зависит от соблюдения условий перехода прав. Они считаются находящимися в обращении с даты предоставления. Опционы на акции, предоставляемые работникам при соблюдении условий достижения результатов, считаются акциями, выпускаемыми с условием, поскольку их выпуск обусловлен как течением времени, так и выполнением определенных условий.

Конвертируемые инструменты

49 Разводняющий эффект конвертируемых инструментов отражается в разводненной прибыли на акцию в соответствии с пунктами 33 и 36.

50 Конвертируемые привилегированные акции являются антиразводняющими во всех случаях, когда дивиденды по таким акциям, объявленные или накопленные в текущем периоде, в расчете на одну обыкновенную акцию, получаемую при конвертации, превышают базовую прибыль на акцию. Аналогично конвертируемый долговой инструмент является антиразводняющим во всех случаях, когда проценты по долгу (за вычетом налогов и других изменений доходов или расходов) в расчете на одну обыкновенную акцию, получаемую при конвертации, превышают базовую прибыль на акцию.

51 Выкуп или стимулированная конвертация конвертируемых привилегированных акций может повлиять только на часть конвертируемых привилегированных акций, находившихся ранее в обращении. В подобных случаях для целей определения того, являются ли остальные привилегированные акции в обращении разводняющими, любое дополнительное возмещение, упомянутое в пункте 17, относится на те акции, которые выкупаются или конвертируются. Выкупленные или конвертируемые акции рассматриваются отдельно от невыкупленных и неконвертированных.

Акции, выпускаемые с условием

52 Как и при расчете базовой прибыли на акцию, обыкновенные акции, выпускаемые с условием, считаются находящимися в обращении и включаются в расчет разводненной прибыли на акцию в случае выполнения заданных условий (т. е. если произошли определенные события). Акции, выпускаемые с условием, включаются в расчет с начала периода (или со дня заключения договора о выпуске акций с условием, если это произошло позднее). Если эти условия не выполнены, то количество акций, выпускаемых с условием, включаемое в расчет разводненной прибыли на акцию, определяется на основе количества акций, которые могли бы быть выпущены, если бы конец периода совпал с окончанием срока действия условий. Если условия не выполнены на конец срока их действия, то пересчет не разрешается.

53 Если выпуск условно выпускаемых акций обусловлен достижением или сохранением в течение периода определенного показателя прибыли и если организация достигла этого показателя в конце отчетного периода, но обязана сохранить его в течение определенного периода после отчетной даты, то при расчете разводненной прибыли на акцию эти дополнительные обыкновенные акции считаются находящимися в обращении при наличии разводняющего эффекта. В этом случае при расчете разводненной прибыли на акцию используется количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы прибыль на конец отчетного периода равнялась прибыли на конец срока действия условий. Поскольку в будущем периоде прибыль может измениться, такие выпускаемые с условием обыкновенные акции не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до конца срока действия условий, поскольку не все необходимые условия были выполнены.

54 Количество обыкновенных акций, выпускаемых с условием, может зависеть от будущей рыночной цены обыкновенных акций. В этом случае при наличии разводняющего эффекта при расчете разводненной прибыли на акцию используется количество обыкновенных акций, которые были бы выпущены, если бы рыночная цена на конец отчетного периода равнялась рыночной цене на конец срока действия условий. Если условие выпуска акций основано на средней рыночной цене за период времени, выходящий за рамки отчетного периода, то используется средняя цена за тот период времени, который уже прошел. Поскольку в будущем периоде рыночная цена акций может измениться, такие обыкновенные акции, выпускаемые с условием, не включаются в расчет базовой прибыли на акцию до конца срока действия условий, поскольку не все необходимые условия были выполнены.

55 Количество обыкновенных акций, выпускаемых с условием, может зависеть от будущей прибыли и будущих цен обыкновенных акций. В подобных случаях количество обыкновенных акций, используемое при расчете разводненной прибыли на акцию, рассчитывается с учетом выполнения обоих условий (т. е. прибыли к настоящему моменту и текущей рыночной цены на конец отчетного периода). Обыкновенные акции, выпускаемые с условием, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию только в случае выполнения обоих условий.

56 В иных случаях количество выпускаемых с условием обыкновенных акций зависит от выполнения условия, не связанного с прибылью или рыночной ценой (например, от открытия определенного количества магазинов). В подобных случаях исходя из предположения, что текущий статус выполнения условия останется неизменным до конца срока действия условий, выпускаемые с условием обыкновенные акции включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, в зависимости от этого статуса на конец отчетного периода.

57 Выпускаемые с условием потенциальные обыкновенные акции (кроме тех, которые предусмотрены договором о выпуске акций с условием, например выпускаемые с условием конвертируемые инструменты) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию следующим образом:

(а) организация определяет, можно ли считать, что потенциальные обыкновенные акции выпускаются с условием, установленным для их эмиссии согласно пунктам 52-56 о выпускаемых с условием потенциальных обыкновенных акциях; и

(б) если эти потенциальные обыкновенные акции должны учитываться при расчете разводненной прибыли на акцию, то организация определяет их влияние на рассчитываемую разводненную прибыль на акцию, руководствуясь положениями об опционах и варрантах, содержащимися в пунктах 45-48, положениями о конвертируемых инструментах, содержащимися в пунктах 49-51, положениями о договорах, расчеты по которым могут производиться обыкновенными акциями компании или денежными средствами, содержащимися в пунктах 58-61, или иными соответствующими положениями.

Однако для целей расчета разводненной прибыли на акцию допущение об исполнении или конвертации не делается, если только не предполагается исполнение или конвертация аналогичных находящихся в обращении потенциальных обыкновенных акций, не являющихся выпускаемыми с условием.

Договоры, расчеты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами

58 Если организация заключила договор, расчеты по которому могут производиться по ее усмотрению обыкновенными акциями или денежными средствами, организация должна исходить из того, что расчеты по этому контракту будут осуществляться обыкновенными акциями и в итоге потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет разводненной прибыли на акцию при наличии разводняющего эффекта.

59 Если подобный договор отнесен для целей учета к активам или обязательствам или содержит в себе долевой и долговой компоненты, организация обязана скорректировать числитель используемой формулы на все изменения в составе прибыли или убытка, которые произошли бы за данный период, если бы этот договор был классифицирован в качестве долевого инструмента. Эта корректировка аналогична корректировкам, предусмотренным пунктом 33.

60 Для договоров, расчеты по которым могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами по усмотрению держателя опциона, при расчете разводненной прибыли на акцию необходимо исходить из того, что будет использован тот способ расчетов (денежными средствами или акциями), который является наиболее разводняющим.

61 Примером договора, расчеты по которому могут производиться обыкновенными акциями или денежными средствами, является долговой инструмент, который при погашении дает организации неограниченное право на погашение основной суммы долга денежными средствами или своими обыкновенными акциями. Другим примером является выпущенный пут-опцион, который дает своему держателю право рассчитываться обыкновенными акциями или денежными средствами.

Приобретенные опционы

62 Такие контракты, как приобретенные пут- и колл-опционы (например, имеющиеся у организации опционы на собственные обыкновенные акции), не включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку их учет привел бы к антиразводнению. Пут-опцион будет исполнен, только если его цена исполнения превысит рыночную цену акций, а колл-опцион - только если его цена исполнения окажется ниже рыночной цены акций.

Выпущенные пут-опционы

63 Договоры, обязывающие организацию выкупить собственные акции, такие как выпущенные пут-опционы и форвардные договоры на покупку, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию при наличии разводняющего эффекта. Если эти договоры находятся в течение этого периода «в деньгах» (т. е. цена исполнения или расчета выше средней рыночной цены акций за этот период), то возможный разводняющий эффект на прибыль на акцию рассчитывается следующим образом:

(а) делается допущение, что в начале периода будет выпущено достаточное количество обыкновенных акций (по средней за период рыночной цене) для обеспечения поступлений, позволяющих исполнить договор;

(б) делается допущение, что поступившие от эмиссии средства будут направлены на исполнение договора (т. е. на выкуп обыкновенных акций); и

(с) дополнительные обыкновенные акции (разница между количеством условно выпущенных обыкновенных акций и количеством обыкновенных акций, полученных в результате исполнения договора) включаются в расчет разводненной прибыли на акцию.

Ретроспективные корректировки

64 Если количество находящихся в обращении обыкновенных или потенциальных обыкновенных акций увеличивается в результате капитализации, бонусной эмиссии или дробления акций или уменьшается в результате обратного дробления акций, то рассчитанные базовая и разводненная прибыль на акцию за все представленные периоды подлежат ретроспективной корректировке. Если эти изменения произошли после конца отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, то показатели прибыли на акцию за текущий и все предыдущие представленные периоды должны быть рассчитаны на основе нового количества акций. Необходимо раскрыть тот факт, что в расчетах были учтены подобные изменения количества акций. Кроме того, базовая и разводненная прибыль на акцию за все представленные периоды корректируются ретроспективно на влияние ошибок и изменений учетной политики, учитываемых ретроспективно.

65 Организация не пересчитывает разводненную прибыль на акцию за предыдущие представленные периоды в случае изменения в допущениях, сделанных при расчете прибыли на акцию, или в случае конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные.

Представление информации

66 Организация представляет в отчете о совокупном доходе показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитанные по прибыли или убытку от продолжающейся деятельности, приходящемуся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, а также по прибыли или убытку, приходящемуся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации за данный период, по каждому классу обыкновенных акций, имеющему различные права участия в прибыли за период. Организация должна представлять данные о базовой и разводненной прибыли на акцию за все представленные периоды одинаково наглядно.

67 Данные о прибыли на акцию представляются за все периоды, за которые представляется отчет о совокупном доходе. Если данные о разводненной прибыли на акцию представляются по крайней мере за один период, то они должны представляться за все представленные периоды, даже если разводненная прибыль на акцию и равняется базовой прибыли на акцию. В случае равенства базовой и разводненной прибыли на акцию оба показателя могут указываться в одной строке отчета о совокупном доходе.

67А Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10А МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), она представляет информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в соответствии с пунктами 66 и 67, в данном отдельном отчете.

68 Организация, отчитывающаяся о прекращенной деятельности, раскрывает показатели базовой и разводненной прибыли на акцию от прекращенной деятельности либо непосредственно в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях.

68А Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10А МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), она представляет информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в отношении прекращенной деятельности в соответствии с пунктом 68 в данном отдельном отчете или в примечаниях.

69 Организация представляет данные о базовой и разводненной прибыли на акцию, даже если эти показатели отрицательны (т. е. об убытке на акцию).

Раскрытие информации

70 Организация раскрывает следующую информацию:

(а) суммы, использованные в качестве числителей при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию, а также сверку этих сумм с прибылью или убытком, приходящимся на долю материнской организации за данный период. Сверка должна отражать влияние на показатель прибыли на акцию каждого класса инструментов, который влияет на этот показатель;

(b) средневзвешенное количество обыкновенных акций, использованное при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию в качестве знаменателя, а также сверку этих знаменателей друг с другом. Сверка должна учитывать влияние на показатель прибыли на акцию каждого класса инструментов, который влияет на этот показатель;

(с) инструменты (включая акции, выпускаемые с условием), которые могли бы привести к разводнению базовой прибыли на акцию в будущем, но не были включены в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку в представленные периоды их эффект был антиразводняющим;

(d) описание операций с обыкновенными акциями или с потенциальными обыкновенными акциями, кроме учтенных в расчете согласно пункту 64, которые были совершены после конца отчетного периода и которые существенно изменили бы количество обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, находившихся в обращении на конец периода, если бы эти сделки были проведены до конца отчетного периода.

71 Примерами операций, упомянутых в пункте 70(d), являются:

(а) выпуск акций с оплатой денежными средствами;

(b) выпуск акций, поступления от которого используются на погашение долга или на выплаты по привилегированным акциям, находившимся в обращении на конец отчетного периода;

(с) выкуп обыкновенных акций, находящихся в обращении;

(d) конвертация или реализация прав по потенциальным обыкновенным акциям, находившимся в обращении на конец отчетного периода, в обыкновенные акции;

(е) выпуск опционов, варрантов или конвертируемых инструментов; и

(f) выполнение условий, которые привели бы к выпуску акций, выпускаемых с условием.

Прибыль на акцию не корректируется на результаты таких операций, проведенных после конца отчетного периода, поскольку они не влияют на величину капитала, использованного в отчетном периоде для получения прибыли или убытка.

72 Финансовые инструменты и иные договоры, предусматривающие выпуск потенциальных обыкновенных акций, могут содержать условия, влияющие на способ определения базовой и разводненной прибыли на акцию. От этих условий может зависеть, являются ли какие-либо потенциальные обыкновенные акции разводняющими и, если да, каковы их влияние на средневзвешенное количество акций в обращении и последующие корректировки прибыли или убытка, приходящегося на долю держателей обыкновенных акций. Раскрытие условий подобных финансовых инструментов и прочих контрактов приветствуется, если оно не требуется другими стандартами (см. МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»).

73 Если организация раскрывает, помимо базовой и разводненной прибыли на акцию, показатели на акцию, рассчитанные на основе представленного в отчетности

компонента прибыли или убытка, который отличается от требуемого в соответствии с настоящим стандартом, то такие показатели должны рассчитываться с использованием средневзвешенного количества обыкновенных акций, определенного в соответствии с настоящим стандартом. Такие базовые и разведенные показатели на акцию должны раскрываться одинаково наглядно и приводиться в примечаниях. Организация раскрывает принцип расчета числителя (числителей), включая и то, являются ли показатели на акцию показателями до налогообложения или показателями после налогообложения. Если используется показатель отчета о совокупном доходе, который не представлен в этом отчете отдельной статьей, то должна быть показана сверка между использованным показателем и статьей отчета о совокупном доходе.

73А Пункт 73 также применяется в отношении организации, которая, помимо информации о базовой и разведенной прибыли на акцию, также раскрывает суммы на акцию с использованием представленной в отчетности статьи прибыли или убытка, отличной от той, что требуется в соответствии с настоящим стандартом.

Дата вступления в силу

74 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

74А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, добавлены пункты 4А, 67А, 68А и 73А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

74В МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 4, 40 и А11. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

74С МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 8, 47А и А2. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

74D Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункты 4А, 67А, 68А и 73А. Организация должна применять эти поправки при применении МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.

74Е [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия прочих нормативных документов

75 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию» (выпущенный в 1997 году).

76 Настоящий стандарт заменяет собой Разъяснение ПКР (SIC) - 24 «Прибыль на акцию - финансовые инструменты и другие договоры, расчеты по которым могут осуществляться акциями».

Приложение А Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Прибыль или убыток, приходящийся на долю материнской организации

A1 Для целей расчета прибыли на акцию по данным консолидированный финансовой отчетности прибылью или убытком, приходящимся на долю материнской организации, является консолидированная прибыль или убыток организации после корректировки на неконтролирующую долю участия.

Льготный выпуск дополнительных акций для существующих акционеров

A2 Выпуск обыкновенных акций при исполнении или конвертации потенциальных обыкновенных акций обычно не содержит в себе элемента бонусной эмиссии. Это связано с тем, что потенциальные обыкновенные акции обычно выпускаются по справедливой стоимости, что приводит к пропорциональному изменению имеющихся у организации ресурсов. Однако при льготном выпуске дополнительных акций для существующих акционеров цена исполнения нередко бывает меньше справедливой стоимости акций. Поэтому, как отмечено в пункте 27(b), такой льготный выпуск дополнительных акций для существующих акционеров содержит элемент бонусной эмиссии. Если выпускаемые при осуществлении такого льготного выпуска ценные бумаги предлагаются всем существующим акционерам, то количество обыкновенных акций, используемое при расчете базовой и разводненной прибыли на акцию за все периоды до выпуска таких бумаг, принимается равным количеству обыкновенных акций, находившихся в обращении до этого выпуска, умноженному на следующий показатель:

$$\frac{\text{справедливая стоимость на акцию непосредственно перед реализацией прав}}{\text{теоретическая справедливая стоимость на акцию до реализации прав}}$$

Теоретическая справедливая стоимость на акцию до реализации прав рассчитывается путем сложения агрегированной справедливой стоимости акции непосредственно перед реализацией прав и поступлений от реализации прав и деления полученной суммы на количество акций в обращении после реализации прав. В случае если выпускаемые права будут до даты их реализации продаваться на открытом рынке отдельно от акций, справедливая стоимость оценивается по цене закрытия последнего дня, в который акции продавались вместе с правами.

Контрольный показатель

A3 Чтобы проиллюстрировать применение понятия «контрольный показатель», используемого в пунктах 42 и 43, предположим, что у одной организации принадлежащая на долю материнской организации прибыль от продолжающейся деятельности - 4 800 д. е.²⁸, принадлежащий на долю материнской организации убыток от прекращенной деятельности - 7 200 д. е., принадлежащий на долю материнской организации убыток - 2 400 д. е., количество акций в обращении: обыкновенных - 2 000, потенциальных обыкновенных - 400. Базовая прибыль на акцию этой организации от продолжающейся деятельности - 2,40 д. е., базовый убыток на акцию от прекращенной деятельности - 3,60 д. е. и убыток на акцию - 1,20 д. е. 400 потенциальных обыкновенных акций включаются в расчет разводненной прибыли на акцию, поскольку итоговые 2,00 д. е. прибыли на акцию от продолжающейся деятельности являются разводняющими, если предположить, что 400 потенциальных обыкновенных акции никак не влияют на прибыль или убыток. Поскольку прибыль от продолжающейся деятельности, принадлежащая на долю материнской организации, - это контрольный показатель, организация также включает эти 400 потенциальных обыкновенных акций в расчет прочей прибыли, даже если итоговый показатель на акцию является антиразводняющим, по сравнению с аналогичным базовым показателем на акцию, т. е. убыток на акцию меньше (убыток на акцию от прекращенной деятельности составляет 3,00 д. е., а общий убыток на акцию - 1,00 д. е.).

²⁸ В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

Средняя рыночная цена обыкновенных акций

A4 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию средняя рыночная цена обыкновенных акций, которые, предположительно, будут выпущены, рассчитывается на основе средней рыночной цены обыкновенных акций за этот период. Теоретически при определении средней рыночной цены должны учитываться цены всех заключенных на рынке сделок с обыкновенными акциями этой организации. Однако на практике обычно может использоваться простая средняя из цен за неделю или месяц.

A5 Как правило, при расчете средней рыночной цены могут использоваться рыночные цены закрытия. Однако при значительном колебании цен обычно более репрезентативной оказывается средняя из самой высокой и самой низкой цен. Необходимо последовательно применять один и тот же метод расчета средней рыночной цены, если только он не утратит свою релевантность из-за изменения условий. Например,

организация, использующая рыночные цены закрытия для расчета средней рыночной цены при сравнительно стабильных ценах в течение нескольких лет, может перейти на расчет средней цены на основании самой высокой и самой низкой цен, если цены начнут сильно колебаться и расчет по рыночным ценам закрытия не позволит больше получить репрезентативную среднюю цену.

Опционы, варранты и их эквиваленты

A6 Опционы или варранты на покупку конвертируемых инструментов считаются исполненными в случаях, когда средние цены и конвертируемого инструмента, и обыкновенных акций, получаемых после конвертации, выше цены исполнения опционов или варрантов. Однако допущение об исполнении делается только в случае, если делается и допущение о конвертации аналогичных находившихся в обращении конвертируемых инструментов, если такие имелись.

A7 Положения о выпуске опционов или варрантов могут допускать или требовать частичной или полной оплаты их цены исполнения долговыми или иными инструментами организации (или ее материнской или дочерней организации). При расчете разводненной прибыли на акцию эти опционы или варранты оказывают разводняющий эффект, если (а) средняя рыночная цена соответствующих обыкновенных акций за данный период превышает цену исполнения или (б) цена продажи инструмента, который будет использован как средство платежа, ниже той, по которой он может быть предложен по договору об опционе или варранте, и из-за связанной с этим скидки реальная цена исполнения ниже рыночной цены обыкновенных акций, получаемых в результате исполнения. При расчете разводненной прибыли на акцию предполагается, что эти опционы или варранты были исполнены, а долговые или иные инструменты предложены в качестве оплаты за опционы или варранты. Если для держателя опциона или варранта выгоднее оплата денежными средствами и контракт не запрещает такую оплату, то делается допущение об оплате денежными средствами. Проценты (за вычетом налогов) на весь предполагаемый долг, который будет предложен в качестве оплаты, добавляются обратно при корректировке числителя.

A8 Аналогичный подход применяется к привилегированным акциям, выпущенным на аналогичных условиях, или прочим инструментам с возможностью конвертации, которые позволяют инвестору произвести оплату денежными средствами за более благоприятный конверсионный коэффициент.

A9 Положения о выпуске некоторых опционов или варрантов могут требовать использования поступлений, полученных от исполнения этих инструментов, для погашения долговых или иных инструментов организации (или ее материнской или дочерней организации). При расчете разводненной прибыли на акцию предполагается, что эти опционы или варранты были исполнены, а поступления использованы на выкуп долга по его средней рыночной цене, а не на покупку обыкновенных акций. Однако превышение поступлений, полученных от предполагаемого исполнения, над суммой, использованной для предполагаемого выкупа долга (т. е. использованной на предполагаемую обратную покупку обыкновенных акций), включается в расчет разводненной прибыли на акцию. Проценты (за вычетом налогов) на весь предполагаемый долг, который был бы выкуплен, добавляются обратно при корректировке числителя.

Выпущенные пут-опционы

A10 Чтобы проиллюстрировать применение пункта 63, предположим, что в обращении находятся 120 пут-опционов, выпущенных организацией на свои обыкновенные акции с ценой исполнения 35 д. е. Средняя рыночная цена ее обыкновенных акций за этот период - 28 д. е. При расчете разводненной прибыли на акцию организация делает допущение о выпуске в начале этого периода 150 акций по 28 д. е. каждая для выполнения своих обязанностей по пут-опционам, оцениваемых в 4 200 д. е. При расчете разводненной прибыли на акцию разница между 150 выпущенными обыкновенными акциями и 120 обыкновенными акциями, полученными в результате исполнения пут-опциона (30 дополнительных обыкновенных акций), прибавляется к знаменателю формулы при расчете разводненной прибыли на акцию.

Инструменты дочерних организаций, совместных предприятий и ассоциированных организаций

A11 Потенциальные обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, конвертируемые либо в обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, либо в обыкновенные акции материнской организации или инвесторов, осуществляющих совместный контроль над объектом инвестиций или имеющих значительное влияние на него (т. е. в акции отчитывающейся организации), учитываются при расчете разводненной прибыли на акцию следующим образом:

(а) инструменты, выпущенные дочерней организацией, совместным предприятием или ассоциированной организацией и дающие право их держателям получить обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, включаются в расчет разводненной прибыли на акцию дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации. Затем эта прибыль на акцию включается в расчет прибыли на акцию отчитывающейся организации исходя из размера владения отчитывающейся организации соответствующими инструментами дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации;

(б) для целей расчета разводненной прибыли на акцию инструменты дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, конвертируемые в обыкновенные акции отчитывающейся организации, считаются потенциальными обыкновенными акциями отчитывающейся организации. Аналогично выпущенные дочерней организацией, совместным предприятием или ассоциированной организацией опционы или варранты на покупку обыкновенных акций отчитывающейся организации рассматриваются в качестве потенциальных обыкновенных акций отчитывающейся организации при расчете консолидированной разводненной прибыли на акцию.

A12 Для целей определения влияния на прибыль на акцию инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией и конвертируемых в обыкновенные акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, эти инструменты считаются конвертированными и числитель (прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации) корректируется, как того требует пункт 33. Помимо этих корректировок, числитель корректируется на изменения в составе прибыли или убытка, учитываемые

отчитывающейся организацией (например, дивидендный доход или доход, рассчитанный методом долевого участия), которые связаны с увеличением количества обыкновенных акции дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации, оказавшихся в обращении в результате предполагаемой конвертации. На знаменатель формулы для расчета разводненной прибыли на акцию это не влияет, поскольку количество находящихся в обращении обыкновенных акций отчитывающейся организации в результате этой конвертации не изменилось бы.

Долевые инструменты с правом участия в прибыли и обыкновенные акции двух классов

A13 Собственный капитал некоторых организаций состоит из:

(а) инструментов, дающих право участия в дивидендах вместе с обыкновенными акциями в заранее определенном соотношении (например, два к одному), иногда с установленным верхним пределом на участие (например, до, но не свыше определенной суммы на акцию);

(b) класса обыкновенных акций со ставкой дивидендов, отличной от ставки дивидендов по другому классу обыкновенных акций, но без преимущественных прав или прав с более высокой очередностью.

A14 Для целей расчета разводненной прибыли на акцию предполагается конвертация тех описанных в пункте A13 инструментов, которые конвертируются в обыкновенные акции, если она создает разводняющий эффект. Для тех инструментов, которые нельзя конвертировать в обыкновенные акции какого-либо класса, прибыль или убыток за период относятся на различные классы акций и долевых инструментов с правом участия в прибыли, в соответствии с правами на получение дивидендов или иными правами на участие в нераспределенной прибыли. Для расчета базовой и разводненной прибыли на акцию:

(а) прибыль или убыток, приходящийся на долю держателей обыкновенных акций материнской организации, корректируется (прибыль уменьшают, а убытки увеличивают) на сумму дивидендов, объявленных в текущем периоде по каждому классу акций и оговоренную в контракте сумму дивидендов (или процентов по облигациям с правом участия в прибыли), которые должны быть выплачены за отчетный период (например, на сумму невыплаченных кумулятивных дивидендов);

(b) оставшаяся прибыль или убыток распределяется между обыкновенными акциями и долевыми инструментами с правом участия в прибыли пропорционально доле каждого инструмента в прибыли исходя из предположения о том, что вся прибыль (или убыток) за отчетный период была распределена. Общая прибыль или убыток, относимые на каждый класс долевого инструмента, определяется путем сложения суммы, относимой на дивиденды, и сумм, относимых на участие в прибыли;

(c) для определения прибыли на акцию по данному инструменту общая прибыль, отнесенная к каждому классу долевых инструментов, делится на число тех находящихся в обращении акций, на которые эта прибыль относится.

При расчете разводненной прибыли на акцию все выпущенные, согласно сделанному допущению, потенциальные обыкновенные акции, которые считаются выпущенными, включаются в расчет количества обыкновенных акций в обращении.

Частично оплаченные акции

A15 Если обыкновенные акции выпущены, но не оплачены полностью, то при расчете базовой прибыли на акцию они приравниваются к доле обыкновенной акции исходя из того, какое право участия в дивидендах, выплачиваемых в течение этого периода, они дают по сравнению с одной полностью оплаченной обыкновенной акцией.

A16 Если частично оплаченные акции не дают права участия в дивидендах, выплачиваемых за период, то они рассматриваются при расчете разводненной прибыли на акцию как эквивалент варрантам или опционам. Предполагается, что неоплаченный остаток представляет собой поступления, использованные на покупку обыкновенных акций. Количество акций, учитываемое при расчете разводненной прибыли на акцию, представляет собой разницу между количеством акций, размещенных по подписке, и количеством акций, которые, как предполагается, были приобретены.

*Приложение 22
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

Цель

Целью настоящего стандарта является определение минимального содержания промежуточного финансового отчета и установление принципов признания и оценки в полной или сокращенной финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременно подготовленная и надежная промежуточная финансовая отчетность позволяет инвесторам, кредиторам и другим лицам лучше оценить способность организации генерировать прибыль и денежные потоки, а также ее финансовое состояние и ликвидность.

Сфера применения

1 Настоящий стандарт не устанавливает, какие организации должны публиковать промежуточные финансовые отчеты, как часто или в какой срок после окончания промежуточного периода. Однако часто государственные органы, регуляторы рынка ценных бумаг, биржи и профессиональные бухгалтерские организации требуют, чтобы

организации, чьи долговые или долевые ценные бумаги свободно обращаются на открытом рынке, публиковали свои промежуточные финансовые отчеты. Настоящий стандарт применяется, если организация обязана или по собственному усмотрению решает опубликовать промежуточный финансовый отчет в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности²⁹ приветствует представление организациями, чьи ценные бумаги обращаются на открытом рынке, промежуточных финансовых отчетов, составленных в соответствии с принципами признания, оценки и раскрытия информации, установленными настоящим стандартом. В частности, приветствуется, когда организации, ценные бумаги которых обращаются на открытом рынке:

(а) представляют промежуточные финансовые отчеты по крайней мере по состоянию на дату окончания первого полугодия своего финансового года; и

(б) публикуют свои промежуточные финансовые отчеты не позднее, чем через 60 дней после даты окончания промежуточного периода.

²⁹ Правопреемником Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности является Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО), который начал действовать в 2001 году.

2 Каждый финансовый отчет, годовой или промежуточный, по отдельности оценивается на предмет его соответствия МСФО. Тот факт, что организация могла не представлять промежуточные финансовые отчеты в течение определенного финансового года или представляла промежуточные финансовые отчеты, не отвечающие требованиям настоящего стандарта, не препятствует тому, чтобы считать годовую финансовую отчетность этой организации соответствующей МСФО, если во всех остальных отношениях эта годовая финансовая отчетность им соответствует.

3 Если организация указывает, что ее промежуточный финансовый отчет соответствует Международным стандартам финансовой отчетности, то он должен соответствовать всем требованиям настоящего стандарта. В этом отношении требуется раскрыть определенную информацию согласно пункту 19.

Определения

4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Промежуточный период - отчетный финансовый период короче полного финансового года.

Промежуточный финансовый отчет - финансовый отчет, содержащий либо полный комплект финансовой отчетности (как он описан в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренном в 2007 году), либо комплект сокращенной финансовой отчетности (как он описан в настоящем стандарте) за промежуточный период.

Содержание промежуточного финансового отчета

5 МСФО (IAS) 1 определяет полный комплект финансовой отчетности как включающий в себя следующие компоненты:

- (a) отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода;
- (b) отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- (c) отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- (d) отчет о движении денежных средств за период;
- (e) примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

(ea) сравнительную информацию за предшествующий период, как указано в пунктах 38 и 38А МСФО (IAS) 1; и

(f) отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода, если организация применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно или осуществляет ретроспективный пересчет статей в своей финансовой отчетности или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности в соответствии с пунктами 40А-40D МСФО (IAS) 1.

Организация может использовать для этих отчетов наименования, отличные от принятых в настоящем стандарте. Например, организация может использовать название «Отчет о совокупном доходе» вместо названия «Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе».

6 В целях своевременности подготовки отчетности и уменьшения связанных с этим затрат, а также для того, чтобы не дублировать ранее представленную информацию, организация может быть обязана или может по собственному усмотрению решить представлять на промежуточные даты меньше информации, чем в своей годовой финансовой отчетности. Настоящий стандарт определяет минимальное содержание промежуточного финансового отчета как сокращенную финансовую отчетность, включающую избранные пояснительные примечания к ней. Целью промежуточного финансового отчета является предоставление информации об изменениях относительно последнего полного комплекта годовой финансовой отчетности. Следовательно, промежуточный финансовый отчет фокусируется на новых видах деятельности, событиях и обстоятельствах и не дублирует информацию, представленную ранее.

7 Настоящий стандарт не содержит положений, запрещающих или препятствующих организации публиковать полный комплект финансовой отчетности (как он описан в МСФО (IAS) 1) в составе промежуточного финансового отчета, а не сокращенную финансовую отчетность и избранные пояснительные примечания к ней. Настоящий стандарт также не запрещает и не препятствует тому, чтобы организация включала в сокращенную промежуточную финансовую отчетность больше информации, нежели минимальный набор статей отчетности или избранных пояснительных примечаний к ней, указанных в настоящем стандарте. Принципы признания и оценки, содержащиеся в настоящем стандарте, применяются также и к полной финансовой отчетности за промежуточный период, и в такую отчетность будет включаться вся информация,

подлежащая раскрытию в соответствии с требованиями настоящего стандарта (в частности, пояснительная информация, раскрываемая в избранных примечаниях согласно пункту 16А), а также информация, раскрытия которой требуют другие стандарты.

Минимальные компоненты промежуточного финансового отчета

8 Промежуточный финансовый отчет должен включать, как минимум, следующие компоненты:

- (а) сокращенный отчет о финансовом положении;**
- (b) сокращенный отчет или сокращенные отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;**
- (c) сокращенный отчет об изменениях в собственном капитале;**
- (d) сокращенный отчет о движении денежных средств; и**
- (e) избранные пояснительные примечания к отчетности.**

8А Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10А МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), она также представляет сокращенную промежуточную информацию из данного отчета.

Форма и содержание промежуточной финансовой отчетности

9 Если организация публикует полный комплект финансовой отчетности в составе своего промежуточного финансового отчета, то форма и содержание такой отчетности должны соответствовать требованиям МСФО (IAS) 1 к полному комплексу финансовой отчетности.

10 Если организация публикует в составе своего промежуточного финансового отчета комплект сокращенной финансовой отчетности, то такая сокращенная отчетность должна как минимум включать все заголовки и промежуточные итоги, которые были включены в ее последнюю годовую финансовую отчетность, а также избранные пояснительные примечания к отчетности, требуемые настоящим стандартом. Дополнительные статьи отчетности или примечания должны включаться, если их отсутствие приведет к тому, что сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить ее пользователей в заблуждение.

11 В отчете, который представляет компоненты прибыли или убытка за промежуточный период, организация должна представить показатели базовой и разводненной прибыли на акцию за данный период, если организация входит в сферу применения МСФО (IAS) 33 *«Прибыль на акцию»*³⁰.

³⁰ Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, были внесены поправки в данный пункт с целью пояснения сферы применения МСФО (IAS) 34.

11А Если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10А МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), она представляет показатели базовой и разводненной прибыли на акцию также в данном отчете.

12 МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) содержит указания в отношении структуры финансовой отчетности. «Руководство по внедрению» к МСФО (IAS) 1 иллюстрирует возможный формат представления отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в собственном капитале.

13 [Удален]

14 Промежуточный финансовый отчет готовится на консолидированной основе, если последняя годовая финансовая отчетность организации была консолидированной. Отдельная финансовая отчетность материнской организации не согласуется и не сопоставима с консолидированной отчетностью в последнем годовом финансовом отчете. Если помимо консолидированной финансовой отчетности годовой финансовый отчет организации включал отдельную финансовую отчетность материнской организации, то настоящим стандартом не требуется, как и не запрещается включение отдельной отчетности материнской организации в ее промежуточный финансовый отчет.

Значительные события и операции

15 Организация должна включить в свой промежуточный финансовый отчет пояснение событий и операций, которые являются значительными для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности организации, произошедших с даты окончания последнего годового отчетного периода. Информация, раскрываемая в отношении таких событий и операций, должна обновлять соответствующую информацию, представленную в последней годовой финансовой отчетности.

15А Пользователь промежуточного финансового отчета организации будет иметь доступ к последней годовой финансовой отчетности этой организации. Следовательно, нет необходимости представлять в примечаниях к промежуточному финансовому отчету относительно незначительные обновления той информации, которая была отражена в примечаниях к последней годовой финансовой отчетности.

15В Ниже представлен перечень событий и операций, в отношении которых требуется раскрыть информацию, если они являются значительными; данный перечень не является исчерпывающим.

(а) частичное списание стоимости запасов до чистой возможной цены продажи и восстановление списанных таким образом сумм;

(б) признание убытка от обесценения финансовых активов, основных средств, нематериальных активов или иных активов и восстановление сумм, списанных на такой убыток от обесценения;

(с) восстановление сумм оценочных обязательств в отношении затрат на реструктуризацию;

(d) приобретение и выбытие объектов основных средств;

(e) договорные обязательства по будущим операциям по приобретению основных средств;

(f) урегулирование судебных споров;

(g) исправление ошибок предыдущих периодов;

(h) изменения в бизнесе или экономических условиях, которые влияют на справедливую стоимость финансовых активов и финансовых обязательств организации, независимо от того, признаются ли эти активы или обязательства по справедливой стоимости или амортизированной стоимости;

(i) любой дефолт по займам или нарушение условий кредитного соглашения, не устраненные до даты окончания отчетного периода включительно;

(j) операции со связанными сторонами;

(k) переводы между уровнями иерархии справедливой стоимости, используемые при оценке справедливой стоимости финансовых инструментов;

(l) изменения в классификации финансовых активов в результате изменения назначения или использования данных активов; и

(m) изменения в условных обязательствах и условных активах.

15С Отдельные МСФО содержат указания в отношении требований к раскрытию информации по многим позициям, перечисленным в пункте 15В. Если событие или операция являются значительными для понимания изменений в финансовом положении или результатах деятельности организации с даты окончания ее последнего годового отчетного периода, то промежуточный финансовый отчет организации должен содержать пояснение и обновление соответствующей информации, включенной в финансовую отчетность за последний годовой отчетный период.

16 [Удален]

Раскрытие прочей информации

16А В дополнение к раскрытию информации о значительных событиях и операциях в соответствии с пунктами 15-15С, организация должна включать в примечания к своей промежуточной финансовой отчетности указанную ниже информацию, если она не раскрыта в другой части промежуточного финансового отчета. Данная информация обычно представляется за период с даты начала финансового года до соответствующей даты:

(a) заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности применяются те же принципы учетной политики и методы расчета, что и в последней годовой финансовой отчетности, а если они изменились - описание характера этих изменений и их эффект;

(b) пояснения в отношении сезонности или цикличности операций за промежуточный период;

(c) характер и сумма операций или событий, которые оказывают влияние на активы, обязательства, собственный капитал, чистый доход или денежные потоки и являются необычными по своему характеру, размеру или частоте;

(d) характер и величина изменений в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года, или изменений в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих финансовых годах;

(e) выпуск, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг;

(f) дивиденды уплаченные (в совокупности или в расчете на акцию) отдельно по обыкновенным и прочим акциям;

(g) следующая информация о сегментах (раскрытие информации о сегментах в промежуточном финансовом отчете организации обязательно только в том случае, если она обязана раскрывать информацию о сегментах в своей годовой финансовой отчетности согласно МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*»):

(i) выручка от продаж внешним покупателям, если она включается в показатель сегментной прибыли или убытка, который анализируется руководством, принимающим операционные решения, либо если она регулярно представляется на рассмотрение руководству, принимающему операционные решения, каким-либо иным способом;

(ii) выручка от продаж между сегментами, если она включается в показатель сегментной прибыли или убытка, который анализируется руководством, принимающим операционные решения, либо если она регулярно представляется на рассмотрение руководству, принимающему операционные решения, каким-либо иным способом;

(iii) показатель сегментной прибыли или убытка;

(iv) показатель суммарной величины активов и обязательств определенного отчетного сегмента, если такая информация регулярно предоставляется руководству, принимающему операционные решения, и если эта величина существенно изменилась по сравнению с той суммой, которая была раскрыта по данному отчетному сегменту в последней годовой финансовой отчетности;

(v) описание изменений в принципах сегментации или в принципах оценки сегментной прибыли или убытка по сравнению с последней годовой финансовой отчетностью;

(vi) сверка суммарной величины показателей прибыли или убытка отчетных сегментов с показателем прибыли или убытка организации без учета расхода (дохода) по налогу на прибыль и прекращенной деятельности. Однако если организация распределяет между отчетными сегментами такие статьи как расход (доход) по налогу на прибыль, то организация может представить сверку суммарной величины показателей сегментной прибыли или убытка с показателем прибыли или убытка организации с учетом данных статей. Существенные «увязывающие» статьи показываются и описываются в данной сверке отдельно;

(h) события, произошедшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности за этот промежуточный период;

(i) влияние изменений в структуре организации в течение промежуточного периода, включая сделки по объединению бизнесов, приобретение или утрату контроля над дочерними организациями, а также долгосрочные инвестиции, реструктуризации и прекращенную деятельность. В отношении объединения бизнесов организация должна раскрыть информацию, требуемую МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*»;

(j) применительно к финансовым инструментам раскрывается информация о справедливой стоимости, требуемая пунктами 91-93(h), 94-96, 98 и 99 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и пунктами 25, 26 и 28-30 МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;

(k) применительно к организациям, которые становятся или прекращают быть инвестиционными организациями, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», раскрывается информация, требуемая пунктом 9B МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях».

17-18 [Удалены]

Раскрытие информации о соответствии МСФО

19 Если промежуточный финансовый отчет организации соответствует настоящему стандарту, этот факт подлежит раскрытию. Не допускается заявление о соответствии промежуточного финансового отчета Международным стандартам финансовой отчетности, если он не соответствует всем требованиям всех применимых МСФО.

Периоды, за которые должна представляться промежуточная финансовая отчетность

20 Промежуточные отчеты должны включать промежуточную финансовую отчетность (сокращенную или полную) за следующие периоды:

(a) отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания текущего промежуточного периода и сравнительный отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания непосредственно предшествующего финансового года;

(b) отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до соответствующей даты, со сравнительными отчетами о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за сопоставимые промежуточные периоды (текущий и период с начала года до соответствующей даты) непосредственно предшествующего финансового года. В соответствии с МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года) промежуточный отчет может включать для каждого периода отчет или отчеты о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе;

(c) отчет об изменениях в собственном капитале нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до соответствующей даты, со сравнительным отчетом за сопоставимый период непосредственно предшествующего финансового года нарастающим итогом с начала этого года до соответствующей даты;

(d) отчет о движении денежных средств нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до соответствующей даты, со сравнительным отчетом за сопоставимый период непосредственно предшествующего финансового года нарастающим итогом с начала этого года.

21 В отношении организации, деятельность которой носит ярко выраженный сезонный характер, может быть полезна финансовая информация за двенадцать месяцев, заканчивающихся на дату окончания промежуточного периода, а также сравнительная информация за предыдущий двенадцатимесячный период. Следовательно, приветствуется представление такой информации организациями, деятельность которых носит ярко выраженный сезонный характер, в дополнение к той информации, которая предусмотрена предыдущим пунктом.

22 Иллюстративные примеры в части А, содержащей сопроводительные материалы к настоящему стандарту, показывают, какие периоды должны быть представлены организацией, составляющей отчетность раз в полгода, и организацией, составляющей ежеквартальную отчетность.

Существенность

23 При решении вопроса о признании, оценке, классификации и раскрытии информации для целей промежуточной финансовой отчетности, необходимо оценить уровень существенности в отношении финансовых данных этого промежуточного периода. При оценке уровня существенности следует учитывать, что промежуточные показатели могут зависеть от расчетных оценок в большей степени, чем годовые финансовые показатели.

24 МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» определяют информацию как существенную, если ее отсутствие или искажение может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. МСФО (IAS) 1 требует отдельного раскрытия информации по существенным статьям, включая, например, прекращенную деятельность, а МСФО (IAS) 8 требует раскрытия информации об изменениях в бухгалтерских оценках, об ошибках, а также об изменениях в учетной политике. Эти два стандарта не содержат количественных указаний в отношении существенности.

25 Оценка уровня существенности всегда требует применения суждения, но вместе с тем настоящий стандарт предусматривает, что решение в отношении признания и раскрытия информации принимается только на основании данных за сам промежуточный период в целях обеспечения понятности промежуточных данных. Так, например, необычные статьи, изменения в учетной политике или в расчетных оценках и ошибки признаются и раскрываются исходя из их существенности относительно данных за промежуточный период, чтобы не допустить возможных ложных выводов из-за отсутствия этой информации. В конечном итоге необходимо обеспечить, чтобы в промежуточный финансовый отчет была включена вся информация, которая уместна для понимания финансового положения и результатов деятельности организации в течение промежуточного периода.

Раскрытие информации в годовой финансовой отчетности

26 Если расчетная оценка суммы, отраженной в одном из промежуточных периодов, существенно изменилась в последнем промежуточном периоде

финансового года, но при этом отдельный финансовый отчет за этот последний промежуточный период не публикуется, то характер и сумма указанного изменения в расчетной оценке подлежат раскрытию в примечании к годовой финансовой отчетности за этот финансовый год.

27 МСФО (IAS) 8 требует раскрывать информацию о характере и (если это практически осуществимо) сумме изменения в расчетной оценке, которое либо имеет существенный эффект в текущем периоде, либо, как ожидается, будет иметь существенный эффект в последующих периодах. Пункт 16A(d) настоящего стандарта требует аналогичного раскрытия информации в промежуточном финансовом отчете. Примерами являются изменения расчетных оценок в последнем промежуточном периоде, относящиеся к частичному списанию стоимости запасов, реструктуризации или убыткам от обесценения, которые были отражены в более раннем промежуточном периоде данного финансового года. Раскрытие информации согласно требованиям предыдущего пункта соответствует требованию МСФО (IAS) 8 и подразумевает более узкую область применения, относящуюся только к изменению в расчетной оценке. Организация не обязана включать дополнительную финансовую информацию за промежуточный период в свою годовую финансовую отчетность.

Признание и оценка

Та же учетная политика, что и в годовой отчетности

28 Организация применяет в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и в годовой финансовой отчетности, за исключением изменений в учетной политике, сделанных после даты последней годовой финансовой отчетности, которые будут отражены в следующей годовой финансовой отчетности. При этом частота представления отчетности организацией (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год. Для достижения этой цели оценка статей в промежуточной отчетности должна производиться за период с начала года до соответствующей даты.

29 Может показаться, что требование к организации применять в своей промежуточной финансовой отчетности те же принципы учетной политики, что и в годовой отчетности, предполагает, что оценки в промежуточном периоде производятся так, как если бы каждый промежуточный период по отдельности является самостоятельным отчетным периодом. Однако, указывая на то, что частота представления отчетности организацией не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год, пункт 28 признает, что промежуточный период является частью более продолжительного периода - финансового года. Оценки, производимые за период с начала года до соответствующей даты, могут сопровождаться изменением в расчетных оценках сумм, отраженных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года. Но при этом принципы признания активов, обязательств, доходов и расходов в промежуточных периодах являются теми же, что и в годовой финансовой отчетности.

30 Для иллюстрации:

(а) принципы признания и оценки убытков от частичного списания стоимости запасов, реструктуризации или обесценения в промежуточном периоде соответствуют принципам, которые организация применяла бы, если бы она готовила только годовую финансовую отчетность. Однако если такие убытки были оценены и признаны в одном промежуточном периоде, а в последующем промежуточном периоде того же финансового года их расчетная оценка изменилась, то первоначальная расчетная оценка в последующем промежуточном периоде должна быть изменена либо путем начисления дополнительной суммы убытка, либо путем восстановления ранее признанной суммы убытка;

(б) затраты, которые на конец промежуточного периода не соответствуют определению актива, не должны признаваться в отчете о финансовом положении как отложенные расходы ни в ожидании будущей информации в отношении их соответствия определению актива, ни с целью выравнивания показателей прибыли по промежуточным периодам в течение финансового года; и

(с) расход по налогу на прибыль признается в каждом промежуточном периоде исходя из наилучшей расчетной оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль, ожидаемой за полный финансовый год. Начисленные суммы расхода по налогу на прибыль в одном промежуточном периоде могут потребовать корректировки в последующем промежуточном периоде того же финансового года, если изменится расчетная оценка годовой ставки налога на прибыль.

31 В соответствии с *«Концепцией подготовки и представления финансовой отчетности» («Концепция»)*³¹, признанием называется «процесс включения в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках объекта, удовлетворяющего определению элемента отчетности и соответствующего критериям признания». Определения активов, обязательств, доходов и расходов являются основополагающими для решения вопроса об их признании на дату окончания как годового, так и промежуточного финансовых отчетных периодов.

³¹ *«Концепция подготовки и представления финансовой отчетности»* КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил *«Концепцию»* на *«Концептуальные основы финансовой отчетности»*.

32 Применительно к активам используются одинаковые тесты будущих экономических выгод на промежуточные даты и на дату окончания финансового года организации. Затраты, которые по своему характеру не могут быть квалифицированы как активы на дату окончания финансового года, не могут быть квалифицированы таким образом и на промежуточные даты. Аналогично, чтобы признать обязательство на дату окончания промежуточного отчетного периода, оно должно представлять собой существующую обязанность организации на эту дату так же, как оно должно быть таковым на конец годового отчетного периода.

33 Важнейшей характеристикой доходов (выручки) и расходов является то, что соответствующие поступления и выбытия активов и обязательств уже произошли. Если указанные поступления или выбытия уже произошли, то соответствующие им доходы или расходы признаются; если не произошли - то доходы или расходы не признаются. В *«Концепции»* сказано, что «расходы признаются в отчете о прибылях и убытках в случае уменьшения будущих экономических выгод, связанного с уменьшением в активах или увеличением обязательств, которые могут быть надежно оценены... *«Концепция»* не

допускает признания в бухгалтерском балансе статей, которые не соответствуют определению активов или обязательств».

34 При оценке активов, обязательств, доходов, расходов и денежных потоков, представленных в финансовой отчетности, организация, представляющая только годовую отчетность, имеет возможность учесть информацию, появляющуюся в течение всего финансового года. Оценка статей в такой отчетности фактически производится с начала года до соответствующей даты.

35 Организация, представляющая отчетность каждые полгода, при оценке статей в своей финансовой отчетности за первое полугодие использует информацию, доступную к середине года или вскоре после этой даты, а для подготовки годовой отчетности - информацию, доступную к концу отчетного года или вскоре после окончания этого двенадцатимесячного периода. Оценка статей за двенадцатимесячный период будет отражать возможные изменения в расчетных оценках тех сумм, которые были отражены в отчетности за первое полугодие. Суммы, отраженные в промежуточном финансовом отчете за первое полугодие, не подлежат ретроспективной корректировке. При этом пункты 16A(d) и 26 требуют раскрывать информацию о характере и сумме всех существенных изменений в расчетных оценках.

36 Организация, представляющая отчетность чаще, чем раз в полгода, оценивает доходы и расходы с начала года до соответствующей даты каждого промежуточного периода с использованием информации, имеющейся на момент подготовки каждого комплекта финансовой отчетности. Суммы доходов и расходов, включаемые в отчетность за текущий промежуточный период, отражают любые изменения в расчетных оценках сумм, включенных в отчетность за предыдущие промежуточные периоды финансового года. Суммы, отраженные в предыдущих промежуточных периодах, не подлежат ретроспективной корректировке. При этом пункты 16A(d) и 26 требуют раскрывать информацию о характере и сумме существенных изменений в расчетных оценках.

Доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически

37 Доходы, получаемые сезонно, циклически или эпизодически в течение финансового года, не могут признаваться заранее или отражаться как отложенные по состоянию на промежуточную дату, если такой подход досрочного или отложенного признания не являлся бы надлежащим на дату окончания финансового года организации.

38 Примером таких доходов являются доходы по дивидендам, роялти и государственные субсидии. Кроме того, некоторые организации постоянно получают более высокие доходы в определенные промежуточные периоды финансового года по сравнению с другими промежуточными периодами, например сезонные доходы розничной торговли. Такие доходы признаются в момент их возникновения.

Затраты, понесенные неравномерно в течение финансового года

39 Затраты, которые возникают у организации неравномерно в течение ее финансового года, признаются в промежуточной отчетности досрочно или отражаются как отложенные в том и только в том случае, если такое досрочное или

отложенное признание данного типа затрат также является надлежащим методом их учета на дату окончания финансового года.

Применение принципов признания и оценки

40 В части В иллюстративных примеров, являющихся сопроводительным материалом к настоящему стандарту, приведены примеры применения общих принципов признания и оценки, изложенных в пунктах 28-39.

Использование расчетных оценок

41 Порядок оценки, применяемый при составлении промежуточного финансового отчета, должен быть нацелен на то, чтобы обеспечить надежность представляемой информации, а также надлежащее раскрытие всей существенной финансовой информации, уместной для понимания финансового положения и результатов деятельности организации. Несмотря на то, что статьи как годовой, так и промежуточной финансовой отчетности часто базируются на обоснованных расчетных оценках, подготовка промежуточных финансовых отчетов, как правило, требует использования методов расчетной оценки в большей степени, чем подготовка годовой финансовой отчетности.

42 В части С иллюстративных примеров, являющихся сопроводительным материалом к настоящему стандарту, приведены примеры использования расчетных оценок в промежуточных периодах.

Пересчет данных за промежуточные отчетные периоды, представленные ранее

43 Изменение в учетной политике, за исключением тех, для которых новый МСФО определяет порядок перехода, отражается:

(a) путем пересчета финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды текущего финансового года и за сопоставимые промежуточные периоды любых предыдущих финансовых лет, которые будут пересчитываться в годовой финансовой отчетности согласно МСФО (IAS) 8; или

(b) если практически невозможно определить по состоянию на начало финансового года кумулятивный эффект применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, то путем корректировки финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды текущего финансового года и за сопоставимые промежуточные периоды предыдущих финансовых лет, чтобы отразить применение новой учетной политики перспективно с наиболее ранней из дат, с которой такое применение является практически осуществимым.

44 Одной из целей изложенного в предыдущем пункте принципа является обеспечение того, чтобы к каждой определенной категории операций применялась единая учетная политика в течение всего финансового года. Согласно МСФО (IAS) 8 изменение учетной политики отражается ретроспективно с пересчетом финансовых данных за предыдущие периоды, настолько более отдаленные, насколько это практически осуществимо. Однако если определение кумулятивной суммы корректировок, относящихся к предыдущим финансовым годам, практически неосуществимо, то согласно МСФО (IAS) 8 новая политика применяется перспективно с наиболее ранней из дат, когда это становится практически осуществимым. Принцип, изложенный в пункте 43, требует, чтобы в течение текущего финансового года любое изменение в учетной политике применялось либо ретроспективно, либо, если это практически неосуществимо, перспективно, но не позже, чем с даты начала текущего финансового года.

45 Если бы было разрешено отражать изменения учетной политики по состоянию на промежуточную дату в течение финансового года, это привело бы к применению двух разных вариантов учетной политики к одной и той же категории операций в течение одного финансового года. Вследствие этого возникли бы трудности с распределением результата между промежуточными периодами, были бы искажены операционные результаты и усложнился бы анализ и понимание информации этих промежуточных периодов.

Дата вступления в силу

46 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 1999 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется.

47 МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункты 4, 5, 8, 11, 12 и 20, удален пункт 13 и добавлены пункты 8А и 11А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

48 МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесена поправка в пункт 16(i). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанная поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

49 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, были внесены поправки в пункты 15, 27, 35 и 36, добавлены пункты 15А-15С и 16А и удалены пункты 16-18. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

50 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, добавлен пункт 16А(г). Организация должна применить данную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

51 Документом *«Представление статей прочего совокупного дохода»* (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункты 8, 8А, 11А и 20. Организация должна применять эти поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 1 в действующей редакции с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.

52 Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, изменен пункт 5 как следствие поправки к МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»*. Организация должна применять настоящую поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящую поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

53 Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, измен пункт 16А. Организация должна применять настоящую поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящую поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

54 Документом *«Инвестиционные организации»* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесена поправка в пункт 16А. Организация должна применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа *«Инвестиционные организации»*. Если организация применит данную поправку досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа *«Инвестиционные организации»*.

55 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

56 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Приложение 23
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение порядка, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму. Актив учитывается на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В таком случае считается, что актив обесценился, и стандарт предписывает, чтобы организация отразила убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда организация должна восстанавливать убыток от обесценения и предписывает порядок раскрытия информации.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:

- (a) запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»);
- (b) активов, возникающих из договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
- (c) отложенных налоговых активов (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- (d) активов, возникающих из вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- (e) финансовых активов, на которые распространяется МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- (f) инвестиционной недвижимости, оцениваемой по справедливой стоимости (см. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»);
- (g) относящихся к сельскохозяйственной деятельности биологических активов, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- (h) отложенных аквизиционных затрат, а также нематериальных активов, возникающих из обусловленных договорами страхования прав страховщика, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»; и
- (i) внеоборотных активов (или выбывающих групп), классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

3 Настоящий стандарт не действует в отношении запасов, активов, возникающих из договоров на строительство, отложенных налоговых активов, активов, возникающих из вознаграждений работникам, или активов, классифицируемых как предназначенные для продажи (или включенные в выбывающую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), поскольку существующие стандарты, действующие в отношении данных активов, уже содержат требования для признания и оценки данных активов.

4 Настоящий стандарт действует в отношении финансовых активов, классифицируемых как:

(а) дочерние организации, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;

(b) ассоциированные организации, как этот термин определен в МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»; и

(с) совместные предприятия, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство».

В отношении убытков от обесценения других финансовых активов применяется МСФО (IAS) 39.

5 Настоящий стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 39, оцениваемой по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, входящей в сферу применения МСФО (IAS) 40, а также к относящимся к сельскохозяйственной деятельности биологическим активам, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 41. Однако настоящий стандарт действует в отношении активов, которые учитываются по переоцененной стоимости (то есть справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения) в соответствии с положениями других стандартов МСФО, такими как модель учета по переоцененной стоимости, приведенная в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие являются прямые дополнительные затраты, относящиеся к выбытию этого актива.

(а) Если затраты на выбытие пренебрежимо малы, то возмещаемая сумма переоцененного актива обязательно будет почти равна или чуть больше суммы переоценки (то есть справедливой стоимости). В таком случае после применения требований в отношении переоценки переоцененный актив вряд ли будет обесцененным и возмещаемую сумму определять не нужно.

(b) [удален]

(с) Если затраты на выбытие не являются пренебрежимо малыми, то справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие переоцененного актива обязательно меньше его справедливой стоимости. Следовательно, переоцененный актив будет считаться обесцененным, если ценность его использования меньше переоцененной стоимости. В этом случае после применения требований переоценки организация должна применить настоящий стандарт, чтобы определить, является ли актив обесцененным.

Определения

6 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость - стоимость, по которой учитывается актив после вычета накопленной амортизации и начисленных убытков от обесценения.

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) - наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.

Корпоративные активы - активы, помимо гудвила, которые способствуют получению денежных потоков в будущем как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц.

Затраты на выбытие - дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива или генерирующей единицы без учета финансовых издержек и расхода по налогу на прибыль.

Амортизируемая величина - первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация - систематическое распределение амортизируемой величины актива на срок его полезного использования³².

³² В случае нематериального актива вместо термина «depreciation» (амортизация) обычно используется термин «amortisation» (амортизация). Оба термина имеют одно и то же значение.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Убыток от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы - справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, какая из данных величин больше.

Срок полезного использования - это:

- (а) либо предполагаемый период использования актива организацией;
- (б) либо число единиц продукции или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить в результате использования актива.

Ценность использования - приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы.

Идентификация актива, который может быть обесценен

7 В пунктах 8-17 указывается, когда должна быть определена возмещаемая сумма. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Остальная часть настоящего стандарта построена следующим образом:

(а) в пунктах 18-57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой суммы. Хотя в данных требованиях также используется термин «актив», но они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице;

(b) в пунктах 58-108 изложены требования в отношении признания и оценки убытков от обесценения. Признание и оценка убытков от обесценения для отдельного актива, отличного от гудвила, рассматривается в пунктах 58-64. В пунктах 65-108 рассматривается признание и оценка убытков от обесценения для генерирующих единиц и гудвила;

(с) в пунктах 109-116 установлены требования для восстановления убытков от обесценения, признанных в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. Хотя в данных требованиях также используется термин «актив», они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Дополнительные требования для отдельных активов изложены в пунктах 117-121, для генерирующей единицы - в пунктах 122 и 123, а для гудвила - в пунктах 124 и 125;

(d) в пунктах 126-133 определяется информация, которая должна быть раскрыта относительно убытков от обесценения и их восстановления в отношении актива или генерирующей единицы. В пунктах 134-137 определены требования по дополнительному раскрытию информации для генерирующих единиц, к которым в целях тестирования на обесценение были отнесены гудвил и нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования.

8 Актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую сумму. В пунктах 12-14 представлены некоторые признаки, указывающие на возможность возникновения убытков от обесценения. При наличии любых данных признаков организация должна провести формальную оценку возмещаемой суммы. За исключением требований пункта 10, настоящий стандарт не требует, чтобы организация проводила формальную оценку возмещаемой суммы в отсутствие каких-либо признаков обесценения активов.

9 Организация должна на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива.

10 Независимо от того, существуют ли какие-либо признаки обесценения, организация также:

(а) тестирует нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или нематериальный актив, который еще не готов к использованию, на предмет обесценения ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой. Данный тест на обесценение может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что он проводится каждый год в одно и то же время. Разные нематериальные активы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив первоначально признан в течение текущего годового периода, он должен быть проверен на обесценение до конца текущего годового периода;

(b) тестирует приобретенный при объединении бизнесов гудвил на обесценение ежегодно в соответствии с пунктами 80-99.

11 Способность нематериального актива производить в будущем экономические выгоды в объеме, достаточном для возмещения его балансовой стоимости, обычно подвержена большей неопределенности до начала использования актива, чем после начала его использования. Поэтому настоящий стандарт предписывает, что организация

должна не реже, чем раз в год, проводить тест на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, который еще не готов к использованию.

12 При оценке наличия признаков возможного обесценения активов организация должна рассмотреть, как минимум, следующие признаки:

Внешние источники информации

(a) наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива снизилась в течение периода значительно больше, чем ожидалось в связи с течением времени или при обычном использовании;

(b) в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;

(c) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций повысились в течение периода, и данное увеличение, вероятно, окажет существенное влияние на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования, и приведет к существенному снижению возмещаемой суммы актива;

(d) балансовая стоимость чистых активов организации превышает ее рыночную капитализацию;

Внутренние источники информации

(e) существуют признаки устаревания или физической порчи актива;

(f) значительные изменения, имеющие неблагоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива. Данные изменения включают простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива до ранее запланированной даты, а также пересмотр оценки срока полезного использования актива с неопределенного на определенный³³;

³³ Как только актив удовлетворяет критерию классификации в качестве предназначенного для продажи (или включается в выбывающую группу, которая классифицируется как предназначенная для продажи), он исключается из сферы применения настоящего стандарта и учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*».

(g) показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось;

Дивиденды от дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации

(h) в отношении инвестиций в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию инвестор признает дивиденды от инвестиций, и существует подтверждение того, что:

(i) балансовая стоимость инвестиций в отдельной финансовой отчетности превышает балансовую стоимость чистых активов объекта инвестиций в консолидированной финансовой отчетности, включая соответствующий гудвил; или

(ii) дивиденды превышают общий совокупный доход дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации в периоде, в котором объявлены дивиденды.

13 Перечень, указанный в пункте 12, не является исчерпывающим. Организация может выявить иные признаки возможного обесценения актива, из-за чего также потребуются определение организацией возмещаемой суммы актива или, в случае гудвила, проведение теста на обесценение в соответствии с пунктами 80-99.

14 Показатели внутренней отчетности, которые указывают на возможное обесценение актива, включают следующие индикаторы:

(a) денежные потоки для приобретения актива или последующие потребности в денежных средствах для его эксплуатации или содержания значительно превышают первоначально запланированную в бюджете сумму;

(b) фактические чистые денежные потоки или операционная прибыль или убыток от актива, значительно хуже, чем запланированные показатели;

(c) существенно снизились чистые денежные потоки или операционная прибыль либо значительно увеличились убытки от актива, заложенные в бюджете; или

(d) суммарные данные текущего периода и бюджета на будущие периоды в отношении актива демонстрируют операционные убытки или чистые оттоки денежных средств.

15 Как указано в пункте 10, настоящий стандарт требует, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или еще не готовый к использованию и гудвил проверялись на обесценение не реже, чем раз в год. Помимо применения требований пункта 10, при определении необходимости оценивать возмещаемую сумму актива применяется концепция существенности. Например, если предыдущие расчеты показывают, что возмещаемая сумма актива значительно выше его балансовой стоимости, организации не нужно повторно оценивать возмещаемую сумму актива, если не произошло событие, устраняющее данную разницу. Аналогично предыдущий анализ может показать, что возмещаемая сумма актива не чувствительна к одному (или нескольким) показателям, перечисленным в пункте 12.

16 В качестве примера ситуации, упомянутой в пункте 15: если рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций увеличились в течение рассматриваемого периода, организация не обязана проводить формальную оценку возмещаемой суммы актива в следующих случаях:

(a) если ставка дисконтирования, использованная при расчете ценности использования актива, вряд ли изменится в результате повышения данных рыночных ставок. Например, увеличение процентных ставок по краткосрочным займам не может в существенной мере повлиять на ставку дисконтирования, используемую для актива с продолжительным оставшимся сроком полезного использования;

(b) если ставка дисконтирования, использованная при расчете ценности использования актива, скорее всего, изменится в результате повышения данных рыночных ставок, но ранее проведенный анализ чувствительности возмещаемой суммы показал, что:

(i) существенное уменьшение возмещаемой суммы маловероятно, поскольку будущие денежные потоки также, скорее всего, увеличатся (например, в некоторых случаях организация может продемонстрировать, что она корректирует свою выручку, чтобы компенсировать увеличение рыночных ставок); или

(ii) уменьшение возмещаемой суммы вряд ли приведет к существенному убытку от обесценения.

17 При наличии признаков возможного обесценения актива это может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость актива должны быть пересмотрены и скорректированы в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если никаких убытков от обесценения в отношении этого актива не признается.

Оценка возмещаемой суммы

18 Настоящий стандарт определяет возмещаемую сумму как справедливую стоимость актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В пунктах 19-57 установлены требования, относящиеся к оценке возмещаемой суммы. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице.

19 Не всегда существует необходимость в определении и справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие, и ценности использования. Если один из данных показателей превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость в оценке другого показателя.

20 Существует возможность оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие даже при отсутствии котированной цены на идентичный актив на активном рынке. Однако иногда невозможно оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие ввиду отсутствия основы для надежной оценки цены, по которой проводилась бы обычная операция по продаже актива между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. В таком случае организация может использовать в качестве возмещаемой суммы актива его ценность использования.

21 В отсутствие оснований полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие, в качестве возмещаемой суммы может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие. Это часто бывает справедливо для актива, предназначенного для выбытия. Причина этого заключается в том, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, будет состоять, главным образом, из чистых поступлений от выбытия, поскольку будущие денежные потоки от продолжения использования актива до его выбытия, скорее всего, будут пренебрежимо малы.

22 Возмещаемая сумма определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда такой актив не обеспечивает денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов и групп активов. В таком случае возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы, в которую входит актив (см. пункты 65-103), за исключением случаев, когда:

(a) справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие выше его балансовой стоимости; или

(b) ценность использования актива может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, а справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие может быть оценена.

23 В некоторых случаях расчетные оценки, средние величины и упрощенные вычисления могут являться достаточной аппроксимацией точных расчетов, описанных в настоящем стандарте, для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или ценности использования.

Оценка возмещаемой суммы нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования

24 Пункт 10 предписывает, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования проверялся на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой суммой, независимо от того, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения. Однако последний детальный расчет возмещаемой суммы актива, произведенный в предшествующий период, может быть использован для проведения теста такого актива на обесценение в текущем периоде при условии соблюдения всех следующих критериев:

(a) если нематериальный актив при его продолжительном использовании не создает денежных притоков, которые являются в значительной степени независимыми от денежных притоков от других активов или групп активов, и, следовательно, тестируется на обесценение в составе генерирующей единицы, в которую он входит: активы и обязательства, составляющие такую единицу, существенно не изменились со времени последнего расчета возмещаемой суммы;

(b) возмещаемая сумма на основании предыдущего расчета значительно превышала балансовую стоимость актива; и

(c) на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой суммы событий и изменившихся с этого времени обстоятельств маловероятно, что текущая возмещаемая сумма будет ниже балансовой стоимости актива.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие

25-27 [Удалены]

28 Затраты на выбытие, за исключением тех, которые были признаны в качестве обязательств, вычитаются при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Примерами таких затрат являются юридические затраты, гербовые сборы и аналогичные налоги на операции, затраты на демонтаж актива, а также прямые дополнительные затраты на приведение актива в состояние, необходимое для продажи. Однако выходные пособия (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19) и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности после выбытия актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие этого актива.

29 Иногда выбытие актива приводит к тому, что покупатель принимает на себя какое-либо обязательство и существует только единое значение справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие для актива и обязательства в совокупности. В пункте 78 содержится разъяснение, как поступать в таком случае.

Ценность использования

30 При расчете ценности использования актива учитываются следующие элементы:

(а) оценка будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от использования актива;

(b) ожидания относительно возможных колебаний в суммах и распределении во времени таких будущих денежных потоков;

(c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

(d) цена, связанная с риском неопределенности, свойственным данному активу;

и

(e) прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут учитывать при определении величины будущих денежных потоков, поступления которых организация ожидает от актива.

31 Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

(а) оценка будущих денежных притоков и оттоков, связанных с продолжением использования актива и его последующим выбытием; и

(b) применение соответствующей ставки дисконтирования по отношению к таким денежным потокам в будущем.

32 Элементы, определенные в пунктах 30(b), (d) и (e), могут быть отражены либо как корректировка будущих денежных потоков, либо как корректировка ставки дисконтирования. Какой бы метод организация не приняла для отражения ожиданий в отношении возможных колебаний в сумме или распределении во времени денежных потоков в будущем, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих денежных потоков, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов. В Приложении А представлены дополнительные указания по использованию методов приведенной стоимости при оценке ценности использования актива.

Основа для оценки будущих денежных потоков

33 При оценке ценности использования актива организация должна:

(а) основывать прогноз денежных потоков на разумных и обоснованных допущениях, которые представляют наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива. Большое значение придается внешним источникам информации;

(b) основывать прогноз денежных потоков на данных последних финансовых бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством, но исключать расчетные будущие денежные притоки или оттоки, ожидаемые в связи с реструктуризацией, или улучшением, или повышением эффективности использования актива в будущем. Прогнозы, основанные на таких бюджетных показателях/прогнозировании, должны охватывать не более пяти лет, если только не может быть обосновано использование более длительного периода;

(c) оценивать прогноз денежных потоков по окончании отраженного в самых последних бюджетах/прогнозах периода путем экстраполяции прогнозов, основанных на бюджетах/прогнозах с применением для последующих лет постоянного или убывающего показателя темпа роста, если только не может быть обосновано применение увеличивающегося показателя темпа роста. Этот темп роста не должен превышать средние долгосрочные показатели темпов роста для продуктов, отраслей или страны либо стран, в которых организация осуществляет деятельность, или для рынков, на которых используется актив, если только не может быть обосновано использование более высоких показателей темпа роста.

34 Руководство оценивает обоснованность допущений, на которых строится его текущий прогноз денежных потоков, путем анализа причин расхождения между прошлыми прогнозами денежных потоков и фактическими денежными потоками. Руководство должно обеспечить, чтобы допущения, из которых исходит текущий прогноз денежных потоков, согласовывались с прошлыми фактическими результатами, при условии учета влияния последующих событий или обстоятельств, которые не существовали на момент образования этих фактических денежных потоков.

35 Подробных явных и надежных финансовых бюджетов/прогнозов в отношении будущих денежных потоков за период, превышающий пять лет, обычно не существует. По этой причине оценки руководством будущих денежных потоков основываются на данных последних бюджетов/прогнозов за максимальный период в пять лет. Руководство может использовать прогноз денежных потоков, основанный на финансовых бюджетах/прогнозах за период продолжительностью более пяти лет, если оно уверено, что эти прогнозы надежны, и может продемонстрировать на основе прошлого опыта свою способность точно прогнозировать денежные потоки за такой более длительный период.

36 Прогноз денежных потоков до конца срока полезного использования актива производится путем экстраполяции прогнозов денежных потоков, основанных на финансовых бюджетах/прогнозах, с использованием показателя темпа роста в последующие годы. Используется постоянный или убывающий показатель темпа роста, если только увеличивающийся темп роста не подтверждается объективной информацией о характере жизненного цикла продукта или отрасли промышленности. При необходимости используется нулевой или отрицательный темп роста.

37 При благоприятной рыночной конъюнктуре вероятен выход на рынок конкурентов, что станет сдерживающим фактором роста. Следовательно, организациям будет сложно превысить средний исторический темп роста в долгосрочном периоде (например, двадцать лет) в отношении продуктов, отраслей, страны или стран, в которых организация осуществляет деятельность, или в отношении рынка, на котором используется актив.

38 При использовании данных финансовых бюджетов/прогнозов организация должна проанализировать, отражают ли эти данные разумные и обоснованные допущения и представляют ли они наилучшую расчетную оценку руководством экономической конъюнктуры, которая будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива.

Составляющие оценки будущих денежных потоков

39 Расчетная оценка будущих денежных потоков должна включать:

(а) прогнозы денежных притоков от продолжающегося использования актива;

(b) прогнозы денежных оттоков, которые необходимы для генерирования денежных притоков от продолжающегося использования актива (включая денежные оттоки для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены непосредственно или распределены на разумной и последовательной основе на актив; и

(с) чистые денежные потоки, при наличии таковых, которые должны быть получены (или выплачены) за выбытие актива в конце срока его полезного использования.

40 Оценка будущих денежных потоков и ставка дисконтирования отражают последовательные допущения о росте цен в результате общей инфляции. Следовательно, если ставка дисконтирования включает влияние роста цен в результате общей инфляции, будущие денежные потоки оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает влияние роста цен в результате общей инфляции, будущие денежные потоки оцениваются в реальном выражении (но при этом учитываются будущие специфические повышения и понижения цен).

41 Прогнозы денежных оттоков включают оттоки денежных средств для текущего обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые могут быть отнесены на использование актива напрямую или путем распределения на разумной и последовательной основе.

42 Если балансовая стоимость актива еще не учитывает все денежные оттоки, которые ожидаются до того, как актив будет готов к использованию или продаже, оценка будущих денежных оттоков должна включать расчетную оценку всех денежных оттоков, которые, предположительно, произойдут до того, как актив будет готов к использованию или продаже. Например, это относится к незавершенному строительству или проекту в стадии разработки, который еще не завершен.

43 Чтобы избежать задвоения, в расчетную оценку будущих денежных потоков не включают:

(а) денежные притоки от активов, которые обеспечивают денежные притоки в значительной степени независимо от денежных притоков от рассматриваемого актива (например, финансовые активы, такие как дебиторская задолженность); и

(b) денежные оттоки, относящиеся к признанным обязательствам (например, кредиторская задолженность, пенсии или оценочные обязательства).

44 Будущие денежные потоки оцениваются для актива в его существующем состоянии. В расчетной оценке будущих денежных потоков не должны учитываться расчетные данные о денежных притоках или оттоках, которые ожидаются в результате:

(а) будущей реструктуризации, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства; или

(b) улучшения или повышения эффективности использования актива.

45 Поскольку будущие денежные потоки оцениваются для актива в его существующем состоянии, ценность использования не отражает:

(а) будущие денежные оттоки, или сопутствующую экономию расходов (например, снижение затрат на персонал), или выгоды, ожидаемые в результате будущей реструктуризации, в отношении которой организация еще не приняла на себя обязательства; или

(б) будущие денежные оттоки, связанные с улучшением или повышением эффективности использования актива, или сопутствующие денежные притоки, которые, как ожидается, будут результатом таких оттоков.

46 Реструктуризация - программа, которая планируется и контролируется руководством, существенно изменяющая масштаб деятельности, осуществляемой организацией, либо способ ее осуществления. МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» содержит указания, поясняющие, когда организация принимает на себя обязательства по реструктуризации.

47 Если организация принимает на себя обязательства по реструктуризации, некоторые активы, вероятно, будут подвержены влиянию такой реструктуризации. Когда организация принимает на себя обязательства по реструктуризации:

(а) ее оценки будущих денежных притоков и денежных оттоков в целях определения ценности использования должны отражать экономию расходов и прочие выгоды от реструктуризации (основываясь на самых последних данных бюджетов/прогнозах, утвержденных руководством); и

(б) ее оценки будущих денежных оттоков на реструктуризацию включаются в оценочные обязательства по реструктуризации в соответствии с МСФО (IAS) 37.

В иллюстративном примере 5 показано влияние будущей реструктуризации на расчет ценности использования.

48 До тех пор, пока в организации не произойдут денежные оттоки, связанные с улучшением или повышением эффективности использования актива, оценки будущих денежных потоков не должны включать расчетные денежные притоки, ожидаемые в будущем, благодаря увеличению экономических выгод, связанных с данным денежным оттоком (см. иллюстративный пример б).

49 Оценки будущих денежных потоков учитывают будущие денежные оттоки, необходимые для поддержания уровня экономических выгод, ожидаемых от актива в его существующем состоянии. Если генерирующая единица состоит из активов с разным расчетным сроком полезного использования, при этом все активы необходимы для продолжения работы единицы, замена активов с более коротким сроком полезного использования считается частью текущего обслуживания единицы при оценке будущих денежных потоков, связанных с этой единицей. Аналогично, если отдельный актив состоит из компонентов с разными расчетными сроками полезного использования, замена компонентов с более коротким сроком полезного использования является частью текущего обслуживания актива при оценке будущих денежных потоков, создаваемых этим активом.

50 В расчетной оценке будущих денежных потоков не должны учитываться:

(а) денежные притоки и оттоки в результате финансовой деятельности; или

(б) поступления или выплаты, связанные с налогом на прибыль.

51 Расчетные будущие денежные потоки должны отражать допущения, которые согласуются со способом определения ставки дисконтирования. В противном случае влияние некоторых допущений будет учтено дважды или не учтено вообще. Так как временная стоимость денег учитывается путем дисконтирования расчетных будущих денежных потоков, данные денежные потоки не включают денежные притоки и оттоки в результате финансовой деятельности. Аналогично, поскольку ставка дисконтирования определяется до налогообложения, будущие денежные потоки также оцениваются до налогообложения.

52 Расчетная оценка чистых денежных потоков, которые будут получены (или уплачены) при выбытии актива в конце срока его полезного использования, будет равна сумме, которую организация ожидает получить от выбытия актива при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами, за вычетом расчетных затрат на выбытие.

53 Расчетная оценка чистых денежных потоков, которые будут получены (уплачены) при выбытии актива в конце срока его полезного использования, определяется аналогично справедливой стоимости актива за вычетом затрат на выбытие, за исключением того, что при оценке таких чистых денежных потоков:

(а) организация использует цены, превалирующие на дату оценки для аналогичных активов, срок полезного использования которых подошел к концу и которые эксплуатировались при условиях, аналогичных условиям, в которых будет использоваться актив;

(b) организация корректирует данные цены с учетом как будущего увеличения цены ввиду общей инфляции, так и будущего специфического увеличения или уменьшения цены. Однако, если расчетная оценка будущих денежных потоков от продолжения использования актива и ставки дисконтирования не включает эффект общей инфляции, организация также должна исключить данный эффект из оценки чистых денежных потоков от выбытия.

53А Справедливая стоимость отличается от ценности использования. Справедливая стоимость отражает допущения, которые участники рынка могли бы использовать при установлении цены актива. И наоборот, ценность использования отражает влияние факторов, которые могут быть характерны для данной организации и неприменимы в отношении организаций в общем. Например, справедливая стоимость не отражает ни один из следующих факторов, если они не являются общедоступными для участников рынка:

(а) дополнительную стоимость, полученную от группировки активов (например, в результате формирования портфеля инвестиционной недвижимости, расположенной в разных местах);

(b) синергетический эффект между оцениваемым активом и прочими активами;

(c) юридические права или правовые ограничения, специфические для текущего собственника актива; и

(d) налоговые льготы или налоговое бремя, специфическое для текущего собственника актива.

Будущие денежные потоки в иностранной валюте

54 Будущие денежные потоки оцениваются в валюте, в которой денежные потоки будут создаваться, и дисконтируются с использованием ставки дисконтирования, соответствующей такой валюте. Организация переводит приведенную стоимость с использованием текущего обменного курса, определенного на дату расчета ценности использования.

Ставка дисконтирования

55 Ставка (ставки) дисконтирования является ставкой (ставками) до налогообложения и отражает текущие рыночные оценки:

(а) временно'й стоимости денег; и

(б) рисков, характерных для данного актива, по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих денежных потоков.

56 Ставка, которая отражает текущие рыночные оценки временно'й стоимости денег и рисков, характерных для данного актива, представляет собой ту норму доходности, которую потребовали бы инвесторы, если бы они выбрали объект инвестирования, который бы создал денежные потоки, суммы, распределение во времени и структура риска которых были эквивалентны тем, которые организация ожидает получить от актива. Данная ставка оценивается на основе ставки, вытекающей из текущих сделок на рынке для аналогичных активов, или исходя из средневзвешенной стоимости капитала организации, зарегистрированной на фондовой бирже, которая имеет единственный актив (или портфель активов), аналогичный рассматриваемому активу с точки зрения экономической выгоды и рисков. Однако ставка (ставки) дисконтирования, использованная (использованные) для оценки ценности использования актива, не должна (не должны) отражать риски, с учетом которых была скорректирована расчетная оценка будущих денежных потоков. В противном случае эффект некоторых допущений будет учтен дважды.

57 В том случае, если ставка, характерная для конкретного актива, не может быть получена непосредственно на рынке, организация использует суррогатные данные для определения ставки дисконтирования. В Приложении А приводятся дополнительные указания по оценке ставки дисконтирования в таком случае.

Признание и оценка убытка от обесценения

58 В пунктах 59-64 установлены требования для признания и оценки убытков от обесценения для отдельного актива, отличного от гудвила. Признание и оценка убытков от обесценения для генерирующей единицы и гудвила рассматриваются в пунктах 65-108.

59 Балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы, только если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости. Такое уменьшение является убытком от обесценения.

60 Убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в

соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

61 Убыток от обесценения непереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка. Однако в отношении переоцененного актива убыток от обесценения признается в составе прочего совокупного дохода в той мере, в которой он не превышает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива.

62 В том случае, если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому он относится, организация должна признать обязательство, только если это требуется другим стандартом.

63 После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах для того, чтобы распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии таковой), на регулярной основе в течение оставшегося срока его полезного использования.

64 В случае признания убытка от обесценения соответствующие отложенные налоговые активы или обязательства определяются в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой стоимостью (см. иллюстративный пример 3).

Единицы, генерирующие денежные средства, и гудвил

65 В пунктах 66-108 и Приложении С установлены требования для идентификации генерирующей единицы, к которой относится актив, и определения балансовой стоимости генерирующих единиц и гудвила, а также признания убытков от их обесценения.

Идентификация единицы, генерирующей денежные средства, к которой относится актив

66 При наличии признаков возможного обесценения актива должна быть оценена возмещаемая сумма отдельного актива. Если оценить возмещаемую сумму отдельного актива невозможно, организация определяет возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой относится актив (генерирующая единица актива).

67 Возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена, если:

(а) ценность использования актива не может по оценкам приближаться к его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (например, если будущие денежные потоки от продолжающегося использования актива не могут по оценкам быть пренебрежимо малыми); и

(b) актив не создает денежных притоков, которые в значительной степени независимы от поступлений от других активов.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая сумма могут быть определены только для генерирующей единицы актива.

Пример
<p>Добывающая организация владеет частной железной дорогой для обеспечения своей добывающей деятельности. Частная железная дорога может быть продана только по стоимости металлолома, и она не создает денежных притоков, которые в значительной степени независимы от денежных притоков по другим активам шахты.</p> <p><i>Невозможно оценить возмещаемую сумму частной железной дороги, поскольку ее ценность использования не может быть определена и, вероятно, отличается от стоимости металлолома. Следовательно, организация оценивает возмещаемую сумму генерирующей единицы, к которой относится железная дорога, то есть шахты в целом.</i></p>

68 В соответствии с пунктом 6 генерирующая единица для актива - наименьшая группа активов, которая включает данный актив и генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов. Для идентификации генерирующей единицы актива используется суждение. Если возмещаемая сумма не может быть определена для отдельного актива, организация выявляет наименьшую совокупность активов, которая создает в значительной степени независимые денежные притоки.

Пример
<p>Автобусная компания оказывает услуги по договору с муниципалитетом, который предусматривает минимальный объем услуг на каждом из пяти отдельных маршрутов. Активы, выделенные для каждого маршрута, и денежные потоки от каждого маршрута могут быть идентифицированы отдельно. На одном из маршрутов организация работает со значительными убытками.</p> <p><i>Поскольку организация не может сократить ни один из автобусных маршрутов, самый низкий уровень идентифицируемых денежных притоков, которые в значительной степени независимы от денежных притоков от других активов или групп активов, - это денежные притоки от пяти маршрутов, взятых вместе. Для каждого маршрута генерирующей единицей является автобусная компания в целом.</i></p>

69 Денежные притоки - притоки денежных средств и их эквивалентов, полученные от сторон, внешних по отношению к организации. При выявлении того, являются ли денежные притоки от актива (или группы активов) в значительной степени независимыми от денежных притоков от других активов (или групп активов), организация рассматривает различные факторы, включая то, как руководство контролирует работу организации (например, по товарным линиям, по видам деятельности, по местоположению отдельных подразделений, районам или регионам), порядок принятия руководством решений о продолжении использования или выбытии активов организации и видов деятельности. Иллюстративный пример 1 посвящен идентификации генерирующей единицы.

70 Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, такой актив или группа активов идентифицируются как генерирующая единица, даже если часть или вся продукция используется для

внутренних нужд. Если денежные притоки, создаваемые каким-либо активом или генерирующей единицей, зависят от внутренних трансфертных цен, организация должна использовать наилучшую расчетную оценку руководством будущей цены (цен), которая могла бы быть достигнута в операциях между независимыми сторонами, при расчете:

(a) будущих денежных притоков, используемых для определения ценности использования актива или генерирующей единицы; и

(b) будущих денежных оттоков, используемых для определения ценности использования других активов или генерирующих единиц, на которые оказывают влияние внутренние трансфертные цены.

71 Даже если вся продукция (или часть продукции), произведенная активом или группой активов, используется другими генерирующими единицами организации (например, продукция на промежуточной стадии изготовления), данный актив или группа активов формирует отдельную генерирующую единицу, в случае если организация могла бы продать продукцию на активном рынке. Это связано с тем, что актив или группа активов могли бы создавать денежные притоки, которые были бы в значительной степени независимы от денежных притоков от других активов или групп активов. При использовании основанной на финансовых бюджетах/прогнозах информации, относящейся к такой генерирующей единице или другому активу или генерирующей единице, на которые оказывают влияние внутренние трансфертные цены, организация должна скорректировать такую информацию, если внутренние трансфертные цены не отражают наилучшую расчетную оценку руководством будущих цен, которые можно было бы обеспечить в операциях между независимыми сторонами.

72 Для одного и того же актива или типов активов генерирующие единицы должны идентифицироваться последовательно от одного периода к другому, если только изменение не является обоснованным.

73 Если организация определит, что актив относится к генерирующей единице, отличной от единицы, к которой он относился в предшествующие периоды, или что типы активов, объединенные в генерирующую единицу актива, изменились, пункт 130 требует раскрыть информацию о такой генерирующей единице, если в отношении нее признается или восстанавливается убыток от обесценения.

Возмещаемая сумма и балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства

74 Возмещаемая сумма генерирующей единицы - справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования, в зависимости от того, какая из данных величин больше. В контексте определения возмещаемой суммы генерирующей единицы любая ссылка в пунктах 19-57 на «актив» распространяется и на «генерирующую единицу».

75 Балансовая стоимость генерирующей единицы определяется в соответствии со способом определения возмещаемой суммы генерирующей единицы.

76 Балансовая стоимость генерирующей единицы:

(a) включает балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть прямо отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на генерирующую

единицу и которые в будущем обеспечат денежные притоки, используемые при определении ценности использования генерирующей единицы; и

(b) не включает балансовую стоимость признанного обязательства, если только возмещаемая сумма генерирующей единицы не может быть определена без учета данного обязательства.

Это связано с тем, что справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие и ценность использования генерирующей единицы определяются без учета денежных потоков, относящихся к активам, не являющимся частью генерирующей единицы, и признанным обязательствам (см. пункты 28 и 43).

77 В случае группировки активов для оценки возмещаемой суммы важно включить в генерирующую единицу все активы, которые создают или обычно обеспечивали соответствующие денежные притоки. В противном случае может показаться, что генерирующая единица является полностью возмещаемой, хотя на самом деле в ее отношении возник убыток от обесценения. В некоторых случаях, несмотря на то, что некоторые активы участвуют в создании расчетных будущих денежных потоков генерирующей единицы, они не могут быть отнесены к такой генерирующей единице на рациональной и последовательной основе. Это может произойти в отношении гудвила или корпоративных активов, таких как активы головного офиса. В пунктах 80-103 содержится объяснение, что делать с такими активами при проведении теста генерирующей единицы на обесценение.

78 Может быть необходимо проанализировать некоторые признанные обязательства, чтобы определить возмещаемую сумму генерирующей единицы. Это может иметь место в том случае, когда выбытие генерирующей единицы потребовало бы от покупателя принятия на себя обязательства. В данном случае справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие (или расчетные денежные потоки от окончательного выбытия) единицы, генерирующей денежные средства, является ценой совместной продажи активов генерирующей единицы и обязательства за вычетом затрат на выбытие. Чтобы провести разумное сопоставление балансовой стоимости генерирующей единицы и ее возмещаемой суммы, балансовая стоимость обязательства вычитается при определении как ценности использования генерирующей единицы, так и ее балансовой стоимости.

Пример

Компания эксплуатирует шахту в стране, в которой законодательство предусматривает, что по окончании деятельности по добыче собственник должен восстановить занимаемый участок. Затраты на восстановление включают восстановление вскрышных пород, которые должны быть удалены до начала добычи. Оценочное обязательство по затратам на восстановление вскрышных пород признавалось по мере их удаления. Сумма оценочного обязательства была включена в состав себестоимости шахты и амортизируется в течение срока полезного использования шахты. Балансовая стоимость оценочного обязательства по затратам на восстановление составляет 500 д. е. (а), что равно приведенной стоимости затрат на восстановление.

Организация проверяет шахту на обесценение. Генерирующей единицей для шахты является сама шахта целиком. Организация получила несколько предложений о покупке шахты по цене около 800 д. е. Данная цена отражает то, что покупатель принимает на себя обязанность по восстановлению вскрышных пород. Затраты на выбытие шахты пренебрежимо малы. Ценность использования шахты приблизительно составляет 1 200 д. е., не включая затраты на восстановление. Балансовая стоимость шахты равна 1 000 д. е.

Справедливая стоимость генерирующей единицы за вычетом затрат на выбытие составляет 800 д. е. Данная сумма учитывает затраты на восстановление, в отношении которых уже создано оценочное обязательство. Следовательно, ценность использования генерирующей единицы определяется после учета затрат на восстановление и по расчетам составляет 700 д. е. (1 200 д. е. минус 500 д. е.). Балансовая стоимость генерирующей единицы составляет 500 д. е., что включает в себя балансовую стоимость шахты (1 000 д. е.) минус балансовую стоимость оценочного обязательства по затратам на восстановление (500 д. е.). Следовательно, возмещаемая сумма генерирующей единицы превышает ее балансовую стоимость.

(а) В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

79 По практическим соображениям возмещаемая сумма генерирующей единицы иногда определяется после учета активов, которые не входят в генерирующую единицу (например, дебиторской задолженности или прочих финансовых активов), или признанных обязательств (например, кредиторской задолженности, пенсионных обязательств и прочих оценочных обязательств). В таких случаях балансовая стоимость генерирующей единицы увеличивается на сумму балансовой стоимости таких активов и уменьшается на сумму балансовой стоимости таких обязательств.

Гудвил

Распределение гудвила между единицами, генерирующими денежные средства

80 В целях проведения теста на обесценение гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, должен с даты приобретения распределяться между всеми генерирующими единицами или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства объекта приобретения к данным единицам или группам единиц. Каждая единица или группа единиц, к которой таким образом отнесен гудвил, должна:

(а) представлять самый низкий уровень организации, на котором гудвил может отслеживаться для целей внутреннего управления; и

(б) быть не крупнее операционного сегмента до агрегирования, как этот термин определен в пункте 5 МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

81 Гудвил, признанный при объединении бизнесов, является активом, представляющим будущие экономические выгоды от других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Гудвил не генерирует денежные потоки независимо от других активов или групп активов, но часто участвует в денежных потоках многих генерирующих единиц. Иногда гудвил не может быть обоснованно распределен между отдельными генерирующими единицами, а только между группами генерирующих единиц. Поэтому самым низким уровнем организации, на котором гудвил отслеживается для целей внутреннего управления, иногда является ряд генерирующих единиц, с которыми он связан, но между которыми не может быть распределен. В пунктах 83-99 и Приложении С ссылки на генерирующую единицу, к которой отнесен гудвил, также считаются ссылками на группу генерирующих единиц, к которой отнесен гудвил.

82 Применение требований пункта 80 приводит к тому, что гудвил проверяется на обесценение на уровне, который отражает то, каким образом организация осуществляет свою деятельность, и с которым гудвил естественным образом может быть ассоциирован. Следовательно, в разработке дополнительных систем отчетности обычно нет необходимости.

83 Генерирующая единица, к которой отнесен гудвил для целей проведения теста на обесценение, может не совпадать с уровнем, к которому гудвил относится в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы. Например, если в соответствии с МСФО (IAS) 21 организация должна отнести гудвил на сравнительно низкие уровни в целях оценки прибыли и убытков от курсовой разницы, от нее не требуется проверять гудвил на обесценение на том же уровне, если она не отслеживает гудвил на этом уровне для целей внутреннего управления.

84 Если первоначальное распределение гудвила, приобретенного при объединении бизнесов, не может быть завершено до конца годового периода, в котором произошло объединение бизнесов, такое первоначальное распределение должно завершиться до конца первого годового периода, начинающегося после даты приобретения.

85 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», если первоначальный учет объединения бизнесов до конца периода, в котором произошло объединение, может быть проведен только предварительно, приобретатель:

(a) учитывает объединение с использованием предварительно определенных значений; и

(b) признает корректировки таких предварительно определенных значений в результате завершения первоначального учета в течение периода оценки, который не должен превышать двенадцать месяцев с даты приобретения.

В таких обстоятельствах может быть также невозможно завершить первоначальное распределение признанного при объединении бизнесов гудвила до конца годового периода, в котором произошло объединение. В этом случае организация раскрывает информацию, предусмотренную пунктом 133.

86 Если гудвил отнесен к генерирующей единице и организация ликвидирует деятельность, осуществляемую данной единицей, гудвил, ассоциируемый с выбывающей деятельностью:

(a) включается в балансовую стоимость деятельности при определении прибыли или убытка от выбытия; и

(b) оценивается исходя из относительной стоимости выбывшей деятельности и части сохраненной генерирующей единицы, если только организация не может обосновать применение какого-то другого метода, который лучше отражает гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью.

Пример
Организация продает за 100 д. е. деятельность, которая была частью генерирующей единицы, к которой был отнесен гудвил. Гудвил, отнесенный к этой единице, не может быть обоснованно идентифицирован или соотношен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица. Возмещаемая сумма оставшейся части генерирующей единицы составляет 300 д. е.

Поскольку гудвил, отнесенный к генерирующей единице, не может быть идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем сама единица, гудвил, ассоциируемый с выбывшей деятельностью, оценивается на основе относительной стоимости выбывшей деятельности и оставшейся части единицы. Следовательно, 25 процентов гудвила, отнесенного к генерирующей единице, включается в балансовую стоимость проданной деятельности.

87 Если организация реорганизует свою отчетную структуру таким образом, что это изменит состав одной или нескольких генерирующих единиц, к которым был отнесен гудвил, то должно быть произведено перераспределение гудвила между затронутыми реорганизацией единицами. Такое перераспределение гудвила производится с использованием метода относительной стоимости, аналогично методу, использованному при ликвидации организацией деятельности, являющейся частью генерирующей единицы, если только организация не сможет обосновать применение иного метода, который лучше отражает гудвил, относящийся к реорганизованным единицам.

Пример

Гудвил был ранее отнесен к генерирующей единице А. Гудвил, отнесенный к А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А. Единица А должна быть разделена и интегрирована в три другие генерирующие единицы - В, С и D.

Поскольку гудвил, отнесенный к А, не может быть обоснованно идентифицирован или соотнесен с группой активов на более низком уровне, чем А, он перераспределяется между единицами В, С и D на основе относительной стоимости трех частей А до их интеграции в В, С и D.

Тестирование на обесценение единиц, генерирующих денежные средства, в состав которых входит гудвил

88 В том случае, если, как указано в пункте 81, гудвил связан с генерирующей единицей, но не отнесен к этой единице, такая единица должна быть проверена на обесценение, если существуют признаки возможного ее обесценения, путем сравнения балансовой стоимости единицы без учета гудвила с ее возмещаемой суммой. Убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104.

89 Если генерирующая единица, описанная в пункте 88, включает в свою балансовую стоимость нематериальный актив, который имеет неопределенный срок полезного использования или еще не готов к использованию, и такой актив может быть проверен на обесценение только в составе генерирующей единицы, пункт 10 предписывает, чтобы такая генерирующая единица также ежегодно проверялась на обесценение.

90 Генерирующая единица, к которой отнесен гудвил, должна проверяться на обесценение ежегодно, а также при наличии признаков возможного обесценения путем сравнения балансовой стоимости единицы, включая гудвил, с ее возмещаемой суммой. Если возмещаемая сумма единицы превышает ее балансовую стоимость, такая единица и отнесенный к ней гудвил считаются необесцененными. Если балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую сумму, организация признает убыток от обесценения в соответствии с пунктом 104.

Сроки проведения теста на обесценение

96 Ежегодный тест на обесценение генерирующей единицы, к которой отнесен гудвил, может проводиться в любое время в течение годового периода, при условии, что такой тест проводится каждый год в одно и то же время. Разные генерирующие единицы могут проверяться на обесценение в разное время. Однако, если гудвил или его часть, отнесенная к генерирующей единице, приобретен при объединении бизнесов в течение текущего годового периода, такая единица должна быть проверена на обесценение до конца текущего годового периода.

97 Если активы, составляющие генерирующую единицу, к которой отнесен гудвил, проверяются на обесценение в то же время, что и единица, содержащая гудвил, они должны проверяться на обесценение до проверки единицы, содержащей гудвил. Аналогично, если генерирующие единицы, составляющие группу генерирующих единиц, к которой был отнесен гудвил, проверяются на обесценение в то же время, что и группа единиц, содержащих гудвил, отдельные единицы должны проверяться на обесценение до того, как проверяется на обесценение группа единиц, содержащая гудвил.

98 На момент проведения теста на обесценение генерирующей единицы, к которой отнесен гудвил, могут существовать признаки обесценения актива, находящегося в составе единицы, содержащей гудвил. В таком случае организация проверяет на обесценение актив и признает убыток от обесценения в отношении такого актива до проверки на обесценение генерирующей единицы, содержащей гудвил. Аналогично могут существовать признаки обесценения генерирующей единицы, входящей в состав группы единиц, содержащей гудвил. В таком случае организация сначала проверяет на обесценение генерирующую единицу и признает убыток от обесценения в отношении такой единицы до проведения теста на обесценение группы единиц, к которой отнесен гудвил.

99 Последний подробный расчет возмещаемой суммы генерирующей единицы, к которой отнесен гудвил, проведенный в предшествующем периоде, может использоваться для проведения теста на обесценение такой единицы в текущем периоде при условии соблюдения следующих критериев:

(а) активы и обязательства, составляющие единицу, существенно не изменились со времени последнего расчета возмещаемой суммы;

(b) по результатам последнего расчета возмещаемая сумма значительно превышала балансовую стоимость единицы; и

(с) исходя из анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой суммы событий и изменившихся с этого времени обстоятельств маловероятно, что текущая возмещаемая сумма будет ниже балансовой стоимости единицы.

Корпоративные активы

100 Корпоративные активы включают активы групп или подразделений, такие как здание головного офиса или подразделения организации, оборудование для электронной обработки данных или научно-исследовательский центр. Структура организации влияет на то, соответствует ли актив приведенному в настоящем стандарте определению корпоративных активов для конкретной генерирующей единицы. Отличительной особенностью корпоративных активов является то, что они не создают денежные притоки независимо от других активов или групп активов и их балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую генерирующую единицу.

101 Поскольку корпоративные активы сами по себе не создают денежные притоки, возмещаемая сумма отдельных корпоративных активов не может быть определена, если только руководство не примет решение о выбытии актива. Вследствие этого, если существуют признаки возможного обесценения корпоративного актива, возмещаемая сумма определяется для генерирующей единицы или группы генерирующих единиц, к которой принадлежит этот актив, и сравнивается с балансовой стоимостью этой генерирующей единицы или группы генерирующих единиц. Убыток от обесценения признается в соответствии с пунктом 104.

102 При проведении теста генерирующей единицы на обесценение организация идентифицирует все корпоративные активы, которые связаны с рассматриваемой генерирующей единицей. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива:

(a) может быть на разумной и последовательной основе отнесена к такой единице, организация сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенную на генерирующую единицу, с ее возмещаемой суммой. Убытки от обесценения должны признаваться в соответствии с пунктом 104;

(b) не может быть на разумной и последовательной основе отнесена к такой единице, организация:

(i) сравнивает балансовую стоимость единицы, не включая корпоративный актив, с ее возмещаемой суммой и признает убыток от обесценения в соответствии с пунктом 104;

(ii) идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и к которой может быть отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива на разумной и последовательной основе; и

(iii) сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенную к такой группе единиц, с возмещаемой суммой этой группы единиц. Убыток от обесценения должен признаваться в соответствии с пунктом 104.

103 В иллюстративном примере 8 показано применение данных требований к корпоративным активам.

Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

104 Убыток от обесценения признается в отношении генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, к которой отнесен гудвил или корпоративный актив), только если возмещаемая сумма единицы (группы единиц)

меньше балансовой стоимости единицы (группы единиц). Убыток от обесценения относится на уменьшение балансовой стоимости активов единицы (группы единиц) следующим образом:

(а) сначала на уменьшение балансовой стоимости гудвила, отнесенного к генерирующей единице (группе единиц); и

(б) затем на другие активы единицы (группы единиц) пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице (группе единиц).

Эти уменьшения балансовой стоимости должны рассматриваться как убытки от обесценения по отдельным активам и признаваться в соответствии с пунктом 60.

105 При распределении убытка от обесценения в соответствии с пунктом 104 организация не должна уменьшать балансовую стоимость актива ниже наибольшего значения из перечисленных ниже:

(а) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (если ее можно оценить);

(б) его ценности использования (если ее можно определить); и

(с) нуля.

Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена к активу, должна быть пропорционально распределена между другими активами единицы (группы единиц).

106 Если оценка возмещаемой суммы каждого отдельного актива генерирующей единицы невозможна, настоящий стандарт предписывает произвольное распределение убытка от обесценения между активами этой единицы, за исключением гудвила, поскольку все активы генерирующей единицы работают вместе.

107 Если возмещаемая сумма отдельного актива не может быть определена (см. пункт 67):

(а) убыток от обесценения актива признается, если его балансовая стоимость выше, чем наибольшая из величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или результаты процедуры распределения, описанной в пунктах 104 и 105; и

(б) никаких убытков от обесценения актива не признается, если соответствующая генерирующая единица не обесценена. Это применимо, даже если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие меньше, чем его балансовая стоимость.

Пример

Станку причинен физический ущерб, но он все еще работает, хотя и не настолько хорошо, как до того, как был поврежден. Справедливая стоимость станка за вычетом затрат на выбытие меньше его балансовой стоимости. Станок не обеспечивает независимых денежных притоков. Наименьшая идентифицируемая группа активов, в которую входит станок и которая обеспечивает денежные притоки, являющиеся в значительной степени независимыми от денежных притоков от других активов, - это производственная линия, к которой относится станок. Возмещаемая сумма производственной линии показывает, что такая линия, взятая в целом, не обесценилась.

Допущение 1: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, свидетельствуют об отсутствии у руководства намерения заменить станок.

Возмещаемая сумма одного только станка не может быть оценена, поскольку его ценность использования:

- (a) может отличаться от его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие; и*
- (b) может определяться только для генерирующей единицы, к которой относится станок (производственной линии).*

Производственная линия не обесценилась. Следовательно, никаких убытков от обесценения в отношении станка не отражается. Тем не менее организации, возможно, понадобится пересмотреть оценку срока или метода амортизации данного станка. Возможно, необходим более короткий срок амортизации или ускоренный метод амортизации, чтобы отразить ожидаемый оставшийся срок полезного использования станка или то, каким образом организация предполагает распорядиться экономическими выгодами.

Допущение 2: Бюджеты/прогнозы, утвержденные руководством, отражают намерение руководства заменить станок и продать его в ближайшем будущем. Денежные потоки, возникающие в результате продолжения эксплуатации станка до его выбытия, оцениваются как пренебрежимо малые.

Ценность использования станка может быть оценена как приблизительно равная его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Следовательно, можно определить возмещаемую сумму самого станка без учета генерирующей единицы, к которой он принадлежит (то есть производственной линии). Поскольку справедливая стоимость станка за вычетом затрат на выбытие меньше его балансовой стоимости, в отношении станка признается убыток от обесценения.

108 После применения требований пунктов 104 и 105 в отношении оставшейся суммы убытка от обесценения генерирующей единицы должно признаваться обязательство, только если это требуется другим МСФО.

Восстановление убытка от обесценения

109 В пунктах 110-116 установлены требования для восстановления убытка от обесценения, признанного в предыдущие периоды в отношении актива или генерирующей единицы. Хотя в данных требованиях используется термин «актив», они в равной мере применимы как к отдельному активу, так и к генерирующей единице. Дополнительные требования для отдельных активов изложены в пунктах 117-121, для генерирующей единицы - в пунктах 122 и 123, а для гудвила - в пунктах 124 и 125.

110 На конец каждого отчетного периода организация должна определять наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился. В случае наличия любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму этого актива.

111 При определении наличия признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды в отношении актива, отличного от гудвила, больше не существует или уменьшился, организация анализирует, как минимум, следующую информацию:

Внешние источники информации

(а) наличие наблюдаемых признаков того, что стоимость актива за период значительно выросла;

(б) в течение периода произошли или в ближайшем будущем произойдут значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив;

(с) рыночные процентные ставки или иные рыночные нормы доходности инвестиций понизились в течение периода, и данное снижение, вероятно, окажет существенное влияние на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования, и существенно увеличит возмещаемую сумму актива;

Внутренние источники информации

(д) значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или, как ожидается, произойдут в ближайшем будущем в отношении интенсивности и способа использования или ожидаемого использования актива. Данные изменения включают затраты, понесенные в течение периода на улучшение или повышение эффективности использования актива либо на реструктуризацию деятельности, в которой используется актив;

(е) показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива лучше или будет лучше, чем ожидалось.

112 Признаки возможного уменьшения убытка от обесценения, указанные в пункте 111 в основном зеркально отображают признаки возможного убытка от обесценения, указанные в пункте 12.

113 Наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в отношении актива, отличного от гудвила, возможно, более не существует или уменьшился, может указывать на то, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационная стоимость могут нуждаться в пересмотре и корректировке в соответствии со стандартом, действующим в отношении этого актива, даже если никакой убыток от обесценения в отношении актива не восстанавливается.

114 Убыток от обесценения, признанный в предыдущих периодах в отношении актива, отличного от гудвила, должен восстанавливаться, только если с момента последнего признания убытка от обесценения произошли изменения в расчетных оценках, использованных для определения возмещаемой суммы актива. В таком случае балансовая стоимость актива, за исключением того, что указано в пункте 117, увеличивается до его возмещаемой суммы. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.

115 Восстановление убытка от обесценения отражает увеличение расчетного полезного потенциала актива, связанного либо с его использованием, либо с его продажей, с даты последнего признания организацией убытка от обесценения в отношении этого актива. Пункт 130 предписывает, чтобы организация идентифицировала изменение расчетных оценок, из-за которого увеличивается расчетный полезный потенциал. Примеры изменения расчетных оценок включают:

(а) изменение основы определения возмещаемой суммы (т. е. основана ли возмещаемая сумма на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или на ценности использования);

(b) если возмещаемая сумма основана на ценности использования, изменение суммы или временно'го распределения расчетных будущих денежных потоков или изменение ставки дисконтирования; или

(c) если возмещаемая сумма основана на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, изменение расчетной оценки компонентов справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие.

116 Ценность использования актива может стать больше балансовой стоимости актива просто потому, что приведенная стоимость будущих денежных притоков увеличивается по мере их приближения. При этом полезный потенциал актива не увеличился. Следовательно, убыток от обесценения не восстанавливается просто потому, что прошло какое-то время (что иногда называется амортизацией дисконта), даже если возмещаемая сумма актива становится больше его балансовой стоимости.

Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

117 Возросшая балансовая стоимость актива, отличного от гудвила, приходящаяся на восстановление убытка от обесценения, не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы.

118 Увеличение балансовой стоимости актива, отличного от гудвила, свыше суммы балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива в предыдущие годы, является переоценкой. При учете такой переоценки организация применяет стандарт, действующий в отношении актива.

119 Восстановление убытка от обесценения для актива, отличного от гудвила, признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, модель учета по переоцененной стоимости в МСФО (IAS) 16). Восстановление убытков от обесценения переоцененного актива должно учитываться как увеличение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

120 Восстановление убытка от обесценения по переоцененному активу признается в составе прочего совокупного дохода и увеличивает прирост стоимости от переоценки по данному активу. Однако в той мере, в какой убыток от обесценения по тому же переоцененному активу был ранее признан в прибыли или убытках, восстановление такого убытка от обесценения также признается в составе прибыли или убытка.

121 После признания восстановления убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах таким образом, чтобы распределить скорректированную балансовую стоимость актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при наличии такой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока полезного использования.

Восстановление убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

122 Восстановление убытка от обесценения генерирующей единицы должно распределяться между активами единицы, за исключением гудвила, пропорционально балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения балансовой стоимости должны рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по отдельным активам и признаваться в соответствии с пунктом 119.

123 При отнесении восстановления убытка от обесценения к генерирующей единице в соответствии с пунктом 122 балансовая стоимость актива не должна увеличиваться свыше меньшего из следующих значений:

(а) его возмещаемой суммы (если ее можно определить); и

(б) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы в предшествующие периоды не признавалось никакого убытка от обесценения для этого актива.

Сумма восстановления убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена к активу, должна быть пропорционально распределена между другими активами единицы, за исключением гудвила.

Восстановление убытков от обесценения гудвила

124 Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде не восстанавливается.

125 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» запрещает признание гудвила, созданного внутри организации. Увеличение возмещаемой суммы гудвила в периоды, следующие после признания убытка от обесценения такого гудвила, вероятно, является увеличением гудвила, созданного внутри организации, а не восстановлением убытка от обесценения, признанного в отношении приобретенного гудвила.

Раскрытие информации

126 Организация должна раскрывать следующую информацию по каждому виду активов:

(а) сумму убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которой отражаются данные убытки от обесценения;

(б) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в составе прибыли или убытка в течение периода, и статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которой отражается восстановление данных убытков от обесценения;

(с) сумму убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода;

(d) сумму восстановления убытков от обесценения по переоцененным активам, признанную в течение периода в составе прочего совокупного дохода.

127 Вид активов - это группировка активов, сходных по характеру и способу использования в деятельности организации.

128 Информация, требуемая пунктом 126, может быть представлена с другой информацией, раскрываемой для данного вида активов. Например, данная информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных средств на начало и на конец периода в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16.

129 Организация, которая отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту:

(a) сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе прибыли или убытка и в составе прочего совокупного дохода;

(b) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе прибыли или убытка и в составе прочего совокупного дохода.

130 Организация должна раскрывать следующую информацию для отдельного актива (включая гудвил) или генерирующей единицы, в отношении которых в течение периода был признан или восстановлен убыток от обесценения:

(a) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;

(b) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную;

(c) в отношении отдельных активов:

(i) характер актива; и

(ii) если организация отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, отчетный сегмент, к которому относится актив;

(d) в отношении генерирующей единицы:

(i) описание генерирующей единицы (например, является ли она продуктовой линией, производственной организацией, видом деятельности, географическим регионом или отчетным сегментом, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 8);

(ii) сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную в разрезе видов активов и, если организация отчитывается по сегментам в соответствии с МСФО (IFRS) 8, по отчетным сегментам; и

(iii) если со времени предыдущей оценки возмещаемой суммы (если она существует) генерирующей единицы структура группы активов, составляющих такую единицу, изменилась, - информацию о существующем и прежнем способе формирования единицы и причинах изменения способа идентификации генерирующей единицы;

(e) возмещаемую сумму актива (генерирующей единицы) и то, равна ли возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или его ценности использования;

(f) если возмещаемая сумма равна справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, организация должна раскрывать следующую информацию:

(i) уровень иерархии справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13), к которому оценка справедливой стоимости актива (генерирующей единицы) была в целом отнесена (без учета того, являются ли «затраты на выбытие» наблюдаемыми);

(ii) в случае оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 2 и Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, описание модели (моделей) оценки, которая использовалась для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Если произошло изменение в модели оценки, то организация должна раскрыть информацию о данном изменении и его причине (причинах); и

(iii) в случае оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 2 и Уровню 3 иерархии справедливой стоимости, каждое из ключевых допущений, на основании которых руководство определяло справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие. Ключевые допущения представляют собой допущения, к которым наиболее чувствительна возмещаемая сумма актива (генерирующей единицы). Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие оценивается с использованием модели оценки по приведенной стоимости, то организация также должна раскрывать информацию о ставке (ставках) дисконтирования, примененной при определении текущей и предыдущей оценок;

(g) если возмещаемая сумма равна ценности использования, ставку (ставки) дисконтирования, использованную в текущей и предыдущей оценке (если имеется) ценности использования.

131 Организация должна раскрывать следующую информацию об агрегированных убытках от обесценения и агрегированном восстановлении убытков от обесценения, признанных в течение периода, по которым не раскрывалась информация в соответствии с пунктом 130:

(a) основные виды активов, затронутые убытками от обесценения, и основные виды активов, затронутые восстановлением убытков от обесценения;

(b) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию таких убытков от обесценения и восстановлению убытков от обесценения.

132 Поощряется раскрытие организацией допущений, использованных для определения возмещаемой суммы активов (генерирующих единиц) в течение периода. Однако пункт 134 предписывает, чтобы организация раскрывала информацию о расчетных оценках, использованных для оценки возмещаемой суммы генерирующей единицы, в том случае, если гудвил или нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования включен в балансовую стоимость такой единицы.

133 Если в соответствии с пунктом 84, какая-либо часть гудвила, приобретенного при объединении бизнесов в течение периода, не была отнесена к генерирующей единице (группе единиц) на конец отчетного периода, сумма нераспределенного гудвила должна раскрываться вместе с причинами, почему такая сумма остается нераспределенной.

Расчетные оценки, используемые для оценки возмещаемой суммы единиц, генерирующих денежные средства, в состав которых входит гудвил или нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

134 Организация должна раскрывать информацию, предусмотренную в подпунктах (а)-(f) по каждой генерирующей единице (группе единиц), к которой отнесена значительная балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов организации с неопределенным сроком полезного использования:

(а) балансовую стоимость гудвила, отнесенного к единице (группе единиц);

(b) балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, отнесенных к единице (группе единиц);

(с) основу, на которой была определена возмещаемая сумма единицы (группы единиц), т. е. ценность использования или справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие;

(d) если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) основана на ценности использования:

(i) каждое основное допущение, на котором руководство основывало свой прогноз денежных потоков за период, отраженный в самых последних бюджетах/прогнозах. Основными допущениями являются допущения, к которым возмещаемая сумма единицы (группы единиц) наиболее чувствительна;

(ii) описание метода, использованного руководством при определении значения (значений), присвоенного (присвоенных) каждому ключевому допущению; отражает ли это значение (значения) прошлый опыт, или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, а если не согласуется, то в какой мере и почему оно (они) отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации;

(iii) период, на который руководство спрогнозировало денежные потоки на основе данных бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством, и при использовании для единицы (группы единиц) периода свыше пяти лет - обоснование выбора такого более длительного периода;

(iv) темп роста, использованный для экстраполяции прогнозов денежных потоков за рамками периода, охваченного последними бюджетами/прогнозами, и обоснование использования темпа роста, превосходящего долгосрочный средний темп роста для продукции, отрасли, страны или стран, в которых организация осуществляет свою деятельность, или для рынка, для которого данная единица (группа единиц) предназначена;

(v) ставку (ставки) дисконтирования, примененную для составления прогноза денежных потоков;

(е) если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) основана на справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие, модель (модели) оценки, использованную для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. От организации не требуется производить раскрытие информации, требуемое МСФО (IFRS) 13. Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие не оценивается с использованием котируемой цены на идентичную единицу (группу единиц), организация должна раскрывать следующую информацию:

(i) каждое основное допущение, на котором руководство основывало определение справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Основными

допущениями являются допущения, к которым возмещаемая сумма единицы (группы единиц) наиболее чувствительна;

(ii) сведения о методе, использованном руководством при определении значения (или значений), присвоенного (присвоенных) каждому ключевому допущению; отражают ли эти значения прошлый опыт, или, в соответствующем случае, согласуются ли они с внешними источниками информации, а если не согласуются, в какой мере и почему они отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации;

(iiA) уровень в иерархии справедливой стоимости (см. МСФО (IFRS) 13), к которому относится оценка справедливой стоимости в целом (не принимая во внимание наблюдаемость «затрат на выбытие»);

(iiB) при внесении какого-либо изменения в модель оценки - информацию о данном изменении и его причину (причины);

Если справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие оценивается с использованием прогнозов дисконтированных денежных потоков, организация должна раскрывать следующую информацию:

(iii) период, в отношении которого руководство сделало прогнозы денежных потоков;

(iv) темп роста, использованный для экстраполяции прогнозов денежных потоков;

(v) ставку (ставки) дисконтирования, которая применялась в отношении прогнозов денежных потоков;

(f) если обоснованно возможное изменение ключевого допущения, на котором руководство основывало определение возмещаемой суммы единицы (группы единиц), привело бы к превышению балансовой стоимости единицы (группы единиц) над ее возмещаемой суммой:

(i) сумму, на которую возмещаемая сумма единицы (группы единиц) превышает ее балансовую стоимость;

(ii) значение, присвоенное каждому ключевому допущению;

(iii) величину, на которую значение ключевого допущения должно измениться с учетом дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой суммы, чтобы возмещаемая сумма единицы (группы единиц) была равна ее балансовой стоимости.

135 Если некоторая часть или вся балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования распределена между несколькими генерирующими единицами (группами единиц) и сумма, отнесенная к каждой единице (группе единиц) является незначительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов организации с неопределенным сроком полезного использования, такой факт должен раскрываться вместе с указанием агрегированной балансовой стоимости гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенной между такими единицами (группами единиц). Кроме того, если возмещаемая сумма таких единиц (групп единиц) основана на тех же ключевых допущениях, а агрегированная балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенная между

ними, является значительной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования всей организации, организация должна раскрыть этот факт, указав:

(а) агрегированную балансовую стоимость гудвила, распределенную между такими единицами (группами единиц);

(b) агрегированную балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенную между такими единицами (группами единиц);

(c) описание ключевых допущений;

(d) описание метода, использованного руководством при определении значения (значений), присвоенного (присвоенных) ключевому допущению (ключевым допущениям); отражает ли это значение (значения) прошлый опыт или, в соответствующем случае, согласуется ли оно (они) с внешними источниками информации, а если не согласуется, в какой мере и почему они отличаются от прошлого опыта или внешних источников информации;

(e) если обоснованно возможное изменение ключевого допущения (ключевых допущений) привело бы к превышению совокупной балансовой стоимости единиц (групп единиц) над их совокупной возмещаемой суммой:

(i) сумму, на которую совокупная возмещаемая сумма единиц (групп единиц) превышает их совокупную балансовую стоимость;

(ii) значение (значения), присвоенное (присвоенные) ключевому допущению (ключевым допущениям);

(iii) величину, на которую значение (значения) ключевого допущения (ключевых допущений) должно измениться с учетом дальнейших влияний такого изменения на другие переменные, используемые для оценки возмещаемой суммы, чтобы совокупная возмещаемая сумма единицы (группы единиц) была равна ее совокупной балансовой стоимости.

136 Результат последнего подробного расчета возмещаемой суммы генерирующей единицы (группы единиц), произведенный в предыдущем периоде, в соответствии с пунктами 24 или 99, может быть перенесен и использоваться для проверки на обесценение в отношении такой единицы (группы единиц) в текущем периоде при условии соблюдения определенных критериев. В том случае, если это имеет место, информация по такой единицы (группе единиц), которая включается в раскрытие информации, предусмотренной пунктами 134 и 135, относится к перенесенным результатам расчета возмещаемой суммы.

137 В иллюстративном примере 9 показано раскрытие информации, предусмотренное пунктами 134 и 135.

Переходные положения и дата вступления в силу

138 [Удален]

139 Организация должна применять настоящий стандарт:

(а) к гудвилу и нематериальным активам, приобретенным при объединениях бизнесов, соглашения о которых датированы 31 марта 2004 года или любой последующей датой; и

(б) ко всем прочим активам перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 года или после этой даты.

140 Приветствуется, чтобы организации, к которым применяется пункт 139, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 139. Однако, если организация применит настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, она также обязана одновременно применить МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 38 (пересмотренный в 2004 году).

140А МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункты 61, 120, 126 и 129. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

140В МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 65, 81, 85 и 139, удалены пункты 91-95 и 138 и добавлено Приложение С. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

140С Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункт 134(е). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

140D Документом «Стоимость инвестиций в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную организацию» (поправки к МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 27), выпущенным в мае 2008 года, добавлен пункт 12(h). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты, на перспективной основе. Допускается досрочное применение. Если организация применит соответствующие поправки в пунктах 4 и 38А МСФО (IAS) 27 в отношении более раннего периода, она должна одновременно применить поправку в пункте 12(h).

140Е Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года, внесена поправка в пункт 80(b). Организация должна применять данную поправку перспективно для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

140F *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

140G *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

140H МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 4, заголовок перед пунктом 12(h) и пункт 12(h). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

140I МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 и 134, удалены пункты 25-27, а также добавлен пункт 53А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

140J В мае 2013 года в пункты 130 и 134, а также в заголовок перед пунктом 138 были внесены поправки. Организация должна применять данные поправки ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Организация не должна применять данные поправки в периодах (включая сравнительные периоды), в которых она не применяет одновременно МСФО (IFRS) 13.

140К-

140М [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

Прекращение действия МСФО (IAS) 36 (пересмотренного в 1998 году)

141 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (пересмотренный в 1998 году).

Приложение А Использование методов приведенной стоимости для оценки ценности использования

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Оно служит руководством по использованию методов приведенной стоимости при оценке ценности использования. Хотя в руководстве используется термин «актив», оно в равной мере применимо и к группе активов, составляющих генерирующую единицу.

Элементы оценки приведенной стоимости

A1 Следующие элементы вместе отражают экономические различия между активами:

(а) расчетная оценка денежных потоков в будущем или, в более сложных случаях, серии денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива;

(b) ожидания относительно возможных изменений в суммах и распределении во времени таких денежных потоков;

(c) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

(d) цена, связанная с риском неопределенности, свойственным данному активу; и

(e) иные, порой неидентифицируемые, факторы (такие как неликвидность), которые участники рынка будут отражать при определении цены будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива.

A2 Данное приложение противопоставляет два метода расчета приведенной стоимости, каждый из которых может быть использован для расчетной оценки ценности использования актива, в зависимости от обстоятельств. Согласно «традиционному» методу корректировки с учетом факторов (b)-(e), указанных в пункте A1, включены в ставку дисконтирования. Согласно методу «ожидаемого денежного потока» факторы (b), (d) и (e) приводят к внесению корректировок в расчет ожидаемых денежных потоков с учетом рисков. Какой бы метод ни применяла организация для отражения ожиданий относительно возможных изменений сумм и распределения во времени будущих денежных потоков, результат должен отражать ожидаемую приведенную стоимость будущих денежных потоков, то есть средневзвешенное значение всех возможных исходов.

Общие принципы

A3 Методы, используемые для расчетной оценки будущих денежных потоков и процентных ставок, меняются от одной ситуации к другой в зависимости от конкретных обстоятельств, относящихся к рассматриваемому активу. Однако в любом случае применения методов приведенной стоимости при оценке активов следует руководствоваться следующими общими принципами:

(a) Процентная ставка, используемая для дисконтирования денежных потоков, должна отражать допущения, не противоречащие допущениям, использованным в расчетных денежных потоках. Иначе эффект некоторых допущений будет учтен дважды или не учтен вообще. Например, ставка дисконтирования в размере 12 процентов могла бы применяться к предусмотренным договором денежным потокам по выданному займу к получению. Данная ставка отражает ожидания относительно будущего дефолта по займам с конкретными параметрами. Такая же 12-процентная ставка не должна использоваться для дисконтирования ожидаемых денежных потоков, поскольку соответствующие потоки уже отражают допущения о будущем дефолте.

(b) Расчетные денежные потоки и ставки дисконтирования должны быть свободны от предвзятости и не должны включать факторы, не связанные с рассматриваемым активом. Например, намеренное занижение расчетных чистых денежных потоков, производимое в целях повышения будущей рентабельности актива, нарушает непредвзятость оценки.

(c) Расчетные денежные потоки или ставки дисконтирования должны отражать диапазон возможных исходов, а не одно наиболее вероятное минимальное или максимальное значение.

Традиционный метод и метод ожидаемого денежного потока при оценке приведенной стоимости

Традиционный метод

А4 Применение приведенной стоимости в учете традиционно основывалось на одном наборе расчетных денежных потоков и единой ставке дисконтирования, часто описываемой как «ставка, соответствующая риску». Фактически традиционный метод предполагает, что при использовании единой ставки дисконтирования можно учесть все ожидания относительно будущих денежных потоков и соответствующую премию за риск. Следовательно, при использовании традиционного метода основной акцент делается на выбор ставки дисконтирования.

А5 В некоторых случаях, например в том случае, когда сравнимые активы имеются на рынке, традиционный метод является сравнительно легким в применении. Для активов с предусмотренными договором денежными потоками это соответствует способу, при котором участники рынка описывают активы, как в «12-процентных облигациях».

А6 Однако традиционный метод может не помочь в решении некоторых сложных проблем оценки, таких как оценка нефинансовых активов, когда не существует рынка ни для самого объекта оценки, ни для сравнимого объекта. Надлежащий поиск «ставки, соответствующей риску» требует проведения анализа, по меньшей мере, двух объектов - актива, который существует на рынке и имеет наблюдаемую процентную ставку, и оцениваемого актива. Подходящая ставка дисконтирования для оцениваемых денежных потоков должна быть выведена из наблюдаемой процентной ставки для такого другого актива. Чтобы вывести такую ставку, характеристики денежных потоков другого актива должны быть аналогичными характеристикам денежных потоков оцениваемого актива. Следовательно, оценивающий должен проделать следующее:

- (a) идентифицировать набор денежных потоков, которые будут дисконтироваться;
- (b) идентифицировать другой актив на рынке, который будет иметь аналогичные характеристики по денежным потокам;
- (c) сравнить наборы денежных потоков от двух объектов, чтобы убедиться, что они аналогичны (например, являются ли оба набора предусмотренными договором денежными потоками или один из них предусмотрен договором, а другой является расчетным?);
- (d) оценить, не заложен ли в оценку одного объекта элемент, который не представлен в другом (например, не является ли один менее ликвидным, чем другой); и
- (e) оценить, будут ли оба набора денежных потоков вести себя (т. е. изменяться) аналогичным образом при изменении экономической конъюнктуры.

Метод ожидаемого денежного потока

А7 В некоторых случаях метод ожидаемого денежного потока является более эффективным средством оценки, чем традиционный метод. При проведении оценки метод ожидаемого денежного потока предполагает использование всех ожиданий относительно

возможных денежных потоков вместо одного наиболее вероятного денежного потока. Например, денежный поток может составлять 100 д. е., 200 д. е. или 300 д. е. с вероятностью 10 %, 60 % и 30 % соответственно. Ожидаемый денежный поток составляет 220 д. е. Таким образом, метод ожидаемого денежного потока отличается от традиционного тем, что он сосредоточен на прямом анализе рассматриваемых денежных потоков и на более явном введении допущений, используемых при оценке.

A8 Кроме того, метод ожидаемого денежного потока также позволяет использовать методы приведенной стоимости, если распределение денежных потоков во времени является неопределенным. Например, денежный поток в размере 1 000 д. е. может быть получен через один год, два года или три года с вероятностью 10 %, 60 % и 30 % соответственно. В примере ниже показан расчет ожидаемой приведенной стоимости в таком случае.

Приведенная стоимость 1000 д. е. через 1 год при 5 %	952,38 д. е.	
Вероятность	<u>10,00 %</u>	95,24 д. е.
Приведенная стоимость 1000 д. е. через 2 года при 5,25 %	902,73 д. е.	
Вероятность	<u>60,00 %</u>	541,64 д. е.
Приведенная стоимость 1000 д. е. через 3 года при 5,50 %	851,61 д. е.	
Вероятность	<u>30,00 %</u>	<u>255,48 д. е.</u>
Ожидаемая приведенная стоимость		<u>892,36 д. е.</u>

A9 Ожидаемая приведенная стоимость в размере 892,36 д. е. отличается от традиционного понятия наилучшей расчетной оценки в размере 902,73 д. е. (с вероятностью 60 %). Традиционный метод расчета приведенной стоимости, использованный для данного примера, предусматривает принятие решения относительно того, какой вариант возможного распределения во времени денежных потоков использовать, и, следовательно, не отражает вероятности других вариантов распределения во времени. Дело в том, что ставка дисконтирования при расчете приведенной стоимости по традиционному методу не может отражать неопределенностей в распределении во времени.

A10 Использование вероятностей является существенным элементом метода ожидаемого денежного потока. Некоторые задаются вопросом, предполагает ли присвоение вероятностей крайне субъективным оценкам большую точность, чем та, которая существует фактически. Однако надлежащее применение традиционного метода (как описано в пункте A6) требует таких же расчетных оценок и субъективности, не обеспечивая прозрачности расчетов, как при использовании метода ожидаемого денежного потока.

A11 Многие современные расчетные оценки уже неформально включают элементы ожидаемых денежных потоков. Кроме того, бухгалтеры часто испытывают необходимость в оценке актива, пользуясь ограниченной информацией о вероятности возможных денежных потоков. Например, бухгалтер может столкнуться со следующими случаями:

(а) расчетное значение находится в пределах 50 и 250 д. е., но никакое значение в данном диапазоне не является более вероятным, чем любое другое значение. Исходя из данной ограниченной информации оценка ожидаемого денежного потока составляет 150 д. е. $[(50 \text{ д. е.} + 250 \text{ д. е.})/2]$;

(b) расчетное значение находится в пределах 50 и 250 д. е., и наиболее вероятное значение составляет 100 д. е. Однако вероятности каждого значения неизвестны. Исходя из данной ограниченной информации оценка ожидаемого денежного потока составляет 133,33 д. е. $[(50 \text{ д. е.} + 100 \text{ д. е.} + 250 \text{ д. е.})/3]$;

(c) расчетное значение составит 50 д. е. (с вероятностью 10 %), 250 д. е. (с вероятностью 30 %) или 100 д. е. (с вероятностью 60 %). Исходя из данной ограниченной информации оценка ожидаемого денежного потока составляет 140 д. е. $[(50 \text{ д. е.} \times 0,10) + (250 \text{ д. е.} \times 0,30) + (100 \text{ д. е.} \times 0,60)]$.

В каждом случае оценка ожидаемого денежного потока, скорее всего, будет лучшей расчетной оценкой ценности использования, чем использование минимального, наиболее вероятного или максимального значения, взятых по отдельности.

A12 Метод ожидаемого денежного потока может не оправдать себя по сравнению с затратами на его применение. В некоторых случаях организация может иметь доступ к множеству данных и сможет разработать множество сценариев денежных потоков. В других случаях организация без осуществления существенных затрат может быть в состоянии только в общем оценить диапазон отклонений денежных потоков. Организация должна взвесить затраты на получение дополнительной информации против дополнительной надежности оценок, которую такая информация обеспечит.

A13 Некоторые утверждают, что метод ожидаемого денежного потока является неподходящим для оценки одного объекта или объекта с ограниченным числом возможных исходов. Они предлагают пример актива с двумя возможными исходами: 90-процентная вероятность того, что денежный поток составит 10 д. е., и 10-процентная вероятность того, что денежный поток составит 1 000 д. е. Они считают, что ожидаемый денежный поток в данном примере составит 109 д. е., и их недовольство связано с тем, что данный результат не представляет собой сумму, которая может быть выплачена в конечном итоге.

A14 Утверждения, подобные приведенному выше, отражают фундаментальное несоответствие цели оценки. Если целью является накопление расходов, которые будут понесены, ожидаемые денежные потоки могут не дать правдивой и репрезентативной оценки ожидаемых затрат. Тем не менее настоящий стандарт рассматривает оценку возмещаемой суммы актива. Возмещаемая сумма актива в данном примере вряд ли составит 10 д. е., хотя это и наиболее вероятная величина денежного потока. Причина заключается в том, что 10 д. е. не учитывают при оценке актива неопределенность денежного потока. Вместо этого неопределенный денежный поток представлен, как если бы он был определенным. Ни одна разумная организация не продала бы актив с такими параметрами за 10 д. е.

Ставка дисконтирования

A15 Какой бы метод оценки ценности использования актива ни применяла организация, процентные ставки, используемые для дисконтирования денежных потоков, не должны отражать риски, с учетом которых расчетные денежные потоки уже были скорректированы. В противном случае эффект некоторых допущений будет учтен дважды.

A16 В том случае, если ставка, относящаяся к конкретному активу, не может быть получена непосредственно на рынке, организация использует суррогатные данные для

определения ставки дисконтирования. Целью является как можно более точное определение рыночной оценки:

(a) временно́й стоимости денег для периодов до окончания срока полезного использования актива; и

(b) факторов (b), (d) и (e), указанных в пункте A1, в той мере, в которой данные факторы не приводят к внесению корректировок в расчетные денежные потоки.

A17 В качестве исходной точки при проведении такой оценки организация могла бы принять во внимание следующие ставки:

(a) средневзвешенную стоимость капитала организации, определенную с использованием таких методов, как модель определения стоимости капитальных активов;

(b) ставку привлечения дополнительных заемных средств организацией; и

(c) другие рыночные ставки по займам.

A18 Однако данные ставки должны быть скорректированы:

(a) с учетом того, каким образом рынок оценил бы конкретные риски, связанные с расчетными денежными потоками актива; и

(b) для исключения рисков, которые не имеют отношения к расчетным денежным потокам актива или с учетом которых расчетные денежные потоки уже скорректированы.

Следует учесть такие риски, как страновой, валютный и ценовой.

A19 Ставка дисконтирования не зависит от структуры капитала организации и способа финансирования приобретения актива организацией, поскольку будущие денежные потоки, ожидаемые от актива, не зависят от того, каким образом организация финансировала приобретение актива.

A20 Пункт 55 предписывает, чтобы применяемая ставка дисконтирования была ставкой до налогообложения. Следовательно, в том случае, если основой, используемой для оценки ставки дисконтирования, является ставка после налогообложения, такая основа корректируется, чтобы получить ставку до налогообложения.

A21 Организация обычно использует единую ставку дисконтирования для оценки ценности использования актива. Однако организация использует отдельные ставки дисконтирования для разных будущих периодов в случаях, если ценность использования чувствительна к разнице рисков для разных периодов или к структуре сроков процентных ставок.

Приложение В

Поправка к МСФО (IAS) 16

[Поправка не применяется к требованиям]

Приложение С

Тестирование генерирующих единиц с гудвиллом и неконтролирующими долями участия на предмет обесценения

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

C1 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) приобретатель оценивает и признает гудвил на дату приобретения как сумму превышения подпункта (a) над подпунктом (b) ниже:

(a) совокупность:

(i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения;

(ii) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и

(iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемых поэтапно;

(b) чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Распределение гудвила

C2 Пункт 80 настоящего стандарта требует распределения гудвила, приобретенного при объединении бизнесов, между всеми генерирующими единицами или группами генерирующих единиц приобретателя, которые, как ожидается, выиграют от синергии в результате объединения, независимо от того, отнесены ли другие активы и обязательства объекта приобретения на данные единицы или группы единиц. Возможно отнесение некоторой части синергии в результате объединения к генерирующей единице, в которой нет неконтролирующих долей участия.

Тестирование на предмет обесценения

C3 Тестирование на предмет обесценения включает сравнение возмещаемой суммы генерирующей единицы с ее балансовой стоимостью.

C4 Если организация отражает неконтролирующую долю участия как свою пропорциональную долю в чистых идентифицируемых активах дочерней организации на дату приобретения, а не по справедливой стоимости, гудвил, относимый на неконтролирующие доли участия, включается в возмещаемую сумму соответствующей генерирующей единицы, но не признается в консолидированной финансовой отчетности материнской организации. Как следствие, организация должна пересчитать балансовую стоимость гудвила, отнесенного к единице, с целью включения гудвила, относимого на неконтролирующую долю участия. Такая скорректированная балансовая стоимость затем сравнивается с возмещаемой суммой` единицы с целью определения того, обесценилась ли генерирующая единица.

Распределение убытка от обесценения

C5 Пункт 104 требует распределения идентифицируемого убытка от обесценения сначала на уменьшение балансовой стоимости гудвила, отнесенного на генерирующую единицу, а затем на другие активы единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице.

C6 Если дочерняя организация или часть дочерней организации с неконтролирующей долей участия сама является генерирующей единицей, убыток от обесценения распределяется между материнской организацией и неконтролирующей долей участия на той же основе, что и прибыль или убыток.

C7 Если дочерняя организация или часть дочерней организации с неконтролирующей долей участия является частью более крупной генерирующей единицы, убытки от обесценения гудвила распределяются между частями генерирующей единицы, имеющими неконтролирующую долю участия и не имеющими такой доли. Убытки от обесценения должны распределяться между частями генерирующей единицы на основании:

(a) соответствующей балансовой стоимости гудвила таких частей до обесценения в той мере, в какой обесценение относится к гудвилу генерирующей единицы; и

(b) соответствующей балансовой стоимости чистых идентифицируемых активов данных частей до обесценения в той мере, в какой обесценение относится к идентифицируемым активам генерирующей единицы. Такое обесценение распределяется между активами частей каждой единицы пропорционально балансовой стоимости каждого актива в данной части.

В тех частях, которые имеют неконтролирующую долю участия, убыток от обесценения распределяется между материнской организацией и неконтролирующей долей участия на той же основе, что и прибыль или убыток.

C8 Если убыток от обесценения, относимый на неконтролирующую долю участия, относится к гудвилу, не признанному в консолидированной финансовой отчетности материнской организации (см. пункт C4), такое обесценение не признается в качестве убытка от обесценения гудвила. В таких случаях в качестве убытка от обесценения гудвила признается только убыток от обесценения, относящийся к гудвилу, отнесенному на материнскую организацию.

C9 Иллюстративный пример 7 демонстрирует тестирование генерирующей единицы с гудвилком, находящейся не в полной собственности, на предмет обесценения.

*Приложение 24
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Цель

Целью настоящего стандарта является обеспечение применения к оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам соответствующих критериев признания и базы оценки и раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности достаточной информации, позволяющей пользователям понять их характер, распределение во времени и величину.

Сфера применения

1 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями при учете оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, за исключением:

(а) возникающих в связи с договорами к исполнению, если только эти договоры не являются обременительными; и

(b) [удален]

(с) тех, на которые распространяется действие иного стандарта.

2 Настоящий стандарт не распространяется на финансовые инструменты (включая гарантии), входящие в сферу применения МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

3 Договоры к исполнению - договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязанностей или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязанности. Настоящий стандарт не применяется в отношении договоров к исполнению, если только они не являются обременительными.

4 [Удален]

5 В тех случаях, когда иной стандарт рассматривает отдельный тип оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива, организация должна применять такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, некоторые типы оценочных обязательств рассматриваются в стандартах, касающихся:

(а) договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «*Договоры на строительство*»);

(b) налогов на прибыль (см. МСФО (IAS) 12 «*Налоги на прибыль*»);

(с) аренды (см. МСФО (IAS) 17 «*Аренда*»). Однако, поскольку МСФО (IAS) 17 не содержит конкретных требований в отношении операционной аренды, ставшей обременительной, в таких случаях применяются положения настоящего стандарта;

(d) вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»);

(е) договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»). Однако настоящий стандарт распространяется на оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы страховщика, отличные от тех, которые возникают в связи с его обязанностями и правами по договорам страхования, входящими в сферу применения МСФО (IFRS) 4; и

(f) условного возмещения, уплачиваемого покупателем в рамках объединения бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»).

6 Некоторые суммы, учитываемые как оценочные обязательства, могут относиться к признанию выручки, например, в том случае, когда организация предоставляет гарантии за вознаграждение. Настоящий стандарт не рассматривает признание выручки. МСФО (IAS) 18 «Выручка» определяет обстоятельства, при которых признается выручка, и дает практические рекомендации по применению критериев признания. Настоящий стандарт не меняет требований МСФО (IAS) 18.

7 Настоящий стандарт определяет оценочные обязательства как обязательства с неопределенным сроком исполнения или неопределенной величины. В некоторых странах соответствующий термин также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительная задолженность - эти статьи представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и настоящим стандартом не рассматриваются.

8 Признавать ли затраты в качестве активов или в качестве расходов, определяют другие стандарты. Эти вопросы не рассматриваются настоящим стандартом. Следовательно, настоящий стандарт не запрещает, но и не требует производить капитализацию затрат, признанных при создании оценочного обязательства.

9 Настоящий стандарт применяется в отношении оценочных обязательств на реструктуризацию (включая прекращенную деятельность). Когда реструктуризация удовлетворяет определению прекращенной деятельности, может потребоваться дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Определения

10 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Оценочное обязательство - обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательство - существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие - событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству.

Юридическое обязательство - обязательство, возникающее из:

- (a) договора (из его четко определенных или подразумеваемых условий);
- (b) законодательства; или
- (c) иного действия правовых норм.

Обязательство, обусловленное практикой - обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда:

(a) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и

(b) в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

Условное обязательство:

(a) возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или

(b) существующая обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:

(i) не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

(ii) величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условный актив - возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации.

Обременительный договор - договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды.

Реструктуризация - программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет:

- (a) масштабы деятельности, осуществляемой организацией; либо
- (b) способы ведения этой деятельности.

Оценочные обязательства и другие обязательства

11 Оценочные обязательства отличаются от других обязательств, например торговой кредиторской задолженности и начисленных обязательств, наличием неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, требуемых для проведения расчетов. Для сравнения:

(а) торговая кредиторская задолженность представляет собой обязательство оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены и за которые выставлен счет или которые официально согласованы с поставщиком; и

(b) начисленные обязательства представляют собой обязательства оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены, но не оплачены, счета по которым не выставлены или которые официально не согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленным отпускным). Несмотря на то, что иногда необходимо оценить величину начислений или их распределение во времени, неопределенность в данном случае, как правило, значительно меньше, чем в отношении оценочных обязательств.

Начисленные обязательства часто представляются в отчетности как часть торговой и прочей кредиторской задолженности, в то время как оценочные обязательства представляются отдельно.

Взаимосвязь между оценочными обязательствами и условными обязательствами

12 В широком смысле все оценочные обязательства условны, потому что они характеризуются неопределенностью срока или величины. Однако в рамках настоящего стандарта термин «условный» используется для определения обязательств и активов, не подлежащих признанию, потому что их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации. Кроме того, термин «условные обязательства» используется для обязательств, которые не удовлетворяют критериям их признания.

13 Настоящий стандарт устанавливает различия между:

(а) оценочными обязательствами, которые признаются в качестве обязательства (предполагается, что надежная расчетная оценка может быть получена), потому что они представляют собой существующие обязанности, для урегулирования которых, вероятно, потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, и

(b) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой:

(i) возможные обязанности, поскольку наличие у организации существующей обязанности, которая может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще требует подтверждения; или

(ii) существующие обязанности, которые не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом (потому что либо не представляется вероятным, что для их урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо невозможно достаточно надежно оценить их величину).

Признание

Оценочные обязательства

14 Оценочное обязательство должно признаваться в тех случаях, когда:

- (a)** у организации есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате какого-либо прошлого события;
- (b)** представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и
- (c)** возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, оценочное обязательство признаваться не должно.

Существующая обязанность

15 В редких случаях бывает неясно, существует ли обязанность. В таких случаях считается, что прошлое событие создает существующую обязанность, если, с учетом всех доступных свидетельств, вероятность существования обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия.

16 Почти во всех случаях не возникает сомнений относительно того, привело ли прошлое событие к возникновению существующей обязанности. В редких случаях, например при судебном разбирательстве, может возникнуть разногласие относительно того, произошли ли определенные события или привели ли такие события к появлению существующей обязанности. В таком случае организация устанавливает, имеется ли существующая обязанность на конец отчетного периода, изучив все доступные свидетельства, включая, например, мнение экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, произошедшим после отчетного периода. На основе таких свидетельств:

(a) если вероятность наличия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия, организация признает оценочное обязательство (при соблюдении критериев признания); и

(b) если вероятность отсутствия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее наличия, организация раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).

Прошлое событие

17 Прошлое событие, приводящее к возникновению существующей обязанности, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие считалось обязывающим, необходимо, чтобы организация не имела реалистичной альтернативы проведению расчетов по обязательству, созданному данным событием. Это возможно только:

(a) когда расчеты могут быть произведены в принудительном порядке в соответствии с законодательством; или

(b) в случае обязательства, обусловленного практикой, когда такое событие (которое может быть действием самой организации) создает у других сторон обоснованные ожидания, что организация выполнит это обязательство.

18 Финансовая отчетность отражает финансовое положение организации на конец отчетного периода, а не ее возможное положение в будущем. Следовательно, оценочные обязательства не признаются в отношении затрат, которые придется понести для продолжения деятельности в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в отчете о финансовом положении организации, являются те, которые существуют на конец отчетного периода.

19 В качестве оценочных обязательств признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий организации (то есть ведения деятельности организацией в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде. Погашение как того, так и другого ведет, вне зависимости от будущих действий организации, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды. Аналогично организация признает оценочное обязательство на покрытие затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой организация обязана устранить уже нанесенный среде ущерб. И наоборот, под давлением рыночных рычагов или требований законодательства организация может намереваться или ей придется понести затраты на организацию своей будущей деятельности определенным образом (например, путем установки дымовых фильтров на заводе определенного типа). Поскольку организация может избежать будущих затрат при помощи своих будущих действий, например изменив режим деятельности, у нее отсутствует существующая обязанность по этим будущим затратам и оценочное обязательство не признается.

20 Обязательство всегда подразумевает существование другой стороны, перед которой оно возникает. Однако необязательно знать конкретную сторону, перед которой это обязательство возникло, - обязательство может существовать перед обществом в целом. Поскольку обязательство всегда подразумевает принятие на себя обязанности перед другой стороной, из этого следует, что решение руководства или совета директоров не создает обусловленного практикой обязательства на конец отчетного периода, если только это решение не было доведено до сведения затрагиваемых сторон до конца отчетного периода в достаточно конкретной форме, чтобы создать у них обоснованные ожидания, что организация выполнит принятые на себя обязанности.

21 Событие, не ведущее к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее, вследствие изменений в законодательстве или в связи с тем, что то или иное действие организации (например, достаточно конкретное публичное заявление) приводит к возникновению обусловленного практикой обязательства. Например, при причинении ущерба окружающей среде может не существовать обязательства по устранению его последствий. Однако причинение ущерба станет обязывающим событием, когда вновь принятый закон потребует устранения существующего ущерба или когда организация публично примет на себя ответственность за устранение ущерба в такой форме, что создаст обязательство, обусловленное практикой.

22 Если детали предлагаемого нового закона еще окончательно не определены, обязательство возникнет только тогда, когда практически несомненно, что закон будет принят в том виде, в каком он изложен в проекте. Для целей настоящего стандарта такое обязательство рассматривается как юридическое обязательство. Различия в порядке принятия законодательных актов делают невозможным выделение одного события, в

результате которого принятие закона становится практически несомненным. Во многих случаях принятие закона невозможно считать практически несомненным до момента его официального принятия.

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды

23 Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должно не только иметь место существующая обязанность, но и должно быть вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, для проведения расчетов по этому обязательству. Для целей настоящего стандарта³⁴ выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если такое событие скорее произойдет, чем не произойдет, то есть вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет. Когда наличие существующей обязанности не является вероятным, организация раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).

³⁴ Толкование понятия «вероятный» в настоящем стандарте в смысле «о событии, вероятность наступления которого выше вероятности его ненаступления» не обязательно должно применяться в других стандартах МСФО

24 В случае существования нескольких аналогичных обязательств (например, гарантий на продукцию и аналогичных договорных обязательств) вероятность того, что для расчетов потребуется выбытие ресурсов, определяется по всей совокупности таких обязательств. Даже при небольшой вероятности выбытия ресурсов по каждому конкретному договору может оказаться вероятным, что для погашения данного вида обязательств в целом потребуется некоторое выбытие ресурсов. В таком случае оценочное обязательство признается в финансовой отчетности (при условии соблюдения других критериев признания).

Надежная расчетная оценка обязательства

25 Использование расчетных оценок является непременным условием подготовки финансовой отчетности и не умаляет ее надежности. Это особенно справедливо в отношении оценочных обязательств, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей отчета о финансовом положении. За исключением крайне редких случаев, организация будет в состоянии определить набор возможных результатов и, следовательно, произвести расчетную оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании оценочного обязательства.

26 В исключительно редких случаях, когда невозможно получить надежную расчетную оценку, существует обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство (см. пункт 86).

Условные обязательства

27 Организация не должна признавать условные обязательства.

28 Информация об условном обязательстве раскрывается в соответствии с пунктом 86, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, является незначительной.

29 Если организация несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается организацией как условное обязательство. Организация признает оценочное обязательство в той части обязательства, для погашения которой вероятно выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, за исключением особо редких обстоятельств, когда невозможно сделать надежную расчетную оценку.

30 Ситуация с условными обязательствами может развиваться не так, как изначально ожидалось. В связи с этим они постоянно пересматриваются с целью определения, не стало ли вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Если становится вероятным, что для статьи, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод, оценочное обязательство признается в финансовой отчетности того периода, в котором произошло изменение степени вероятности (за исключением исключительно редких обстоятельств, когда невозможно сделать надежную расчетную оценку).

Условные активы

31 Организация не должна признавать условные активы.

32 Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод в организацию. Примером может служить выставленный организацией в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.

33 Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, может быть, никогда и не будет получен. Однако если получение дохода практически несомненно, то соответствующий актив не является условным и его признание уместно.

34 Информация об условном активе раскрывается в соответствии с пунктом 89 в том случае, когда приток экономических выгод вероятен.

35 Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится практически несомненным, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение. Если приток экономических выгод стал вероятным, организация раскрывает в финансовой отчетности условный актив (см. пункт 89).

Оценка

Наилучшая расчетная оценка

36 Сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующей обязанности.

37 Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности, представляет собой сумму, которую организации было бы разумно заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода. Часто произвести погашение или передачу обязательства на конец отчетного периода оказывается невозможно или чрезмерно дорого. Тем не менее расчетная оценка суммы, которую организации было бы разумно заплатить для погашения или передачи обязательства, дает наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности на конец отчетного периода.

38 Расчетная оценка результата операции и ожидаемых финансовых последствий проводится исходя из суждения руководства организации, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, произошедшим после отчетного периода.

39 Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как оценочное обязательство, используются различные методы в зависимости от обстоятельств. Если оценка оценочного обязательства производится для большой совокупности элементов, обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных результатов с учетом их вероятности. Этот статистический метод оценки называется «ожидаемое значение». Таким образом, оценочное обязательство будет различаться в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов. Там, где имеется непрерывный интервал возможных результатов и все точки внутри этого интервала одинаково вероятны, берется среднее значение заданного интервала.

Пример

Организация продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 миллион. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 миллиона. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз организации говорят о том, что в предстоящем году 75 процентов проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 процентов проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5 процентов проданных товаров будут иметь значительные дефекты. В соответствии с пунктом 24 организация оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составляет:

$$(75 \% \text{ от нуля}) + (20 \% \text{ от } 1 \text{ миллиона}) + (5 \% \text{ от } 4 \text{ миллионов}) = 400\,000.$$

40 Когда оценивается отдельно взятое обязательство, наиболее вероятный исход в отношении него может служить наилучшей расчетной оценкой обязательства. Однако даже в таком случае организация рассматривает и другие возможные гипотезы. Там, где другие возможные гипотезы дают оценки, которые в основном выше или в основном ниже

наиболее вероятной, наилучшей расчетной оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно. Например, если организация должна устранить значительную неисправность основного агрегата установки, которую она построила для клиента, наиболее вероятный результат может заключаться в том, что ремонт удастся осуществить с первой попытки, затратив 1 000. Если при этом существует значительная вероятность того, что потребуется больше чем одна попытка, оценочное обязательство признается на большую сумму.

41 Оценка оценочного обязательства проводится до учета налогообложения, поскольку налоговые последствия признания резервов и изменений в них рассматриваются в МСФО (IAS) 12.

Риски и источники неопределенности

42 Риски и источники неопределенности, которые неизбежно присутствуют во многих событиях и обстоятельствах, должны учитываться при определении наилучшей расчетной оценки оценочного обязательства.

43 Риск определяет вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может увеличить сумму, в которую оценено обязательство. При формировании суждений в условиях неопределенности необходима осторожность, с тем чтобы не завязать оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов или обязательств. Однако наличие неопределенности не оправдывает признания избыточных оценочных обязательств или намеренного завышения оценки обязательств. Так, если прогнозируемые затраты в части особо неблагоприятного сценария развития событий оцениваются исходя из принципа осмотрительности, такой сценарий не будет рассматриваться намеренно как более вероятный, чем он есть в действительности. Осторожность нужна для того, чтобы избежать двойного учета влияния риска и неопределенности и, как следствие, завышения оценочного обязательства.

44 Раскрытие источников неопределенности, относящейся к величине ожидаемых затрат, приводится в финансовой отчетности в соответствии с пунктом 85(b).

Приведенная стоимость

45 В тех случаях, когда влияние временно'й стоимости денег существенно, величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства.

46 Из-за влияния временно'й стоимости денег оценочные обязательства, связанные с денежными оттоками вскоре после конца отчетного периода, являются более обременительными, чем когда денежные оттоки той же величины возникают позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, оценочные обязательства дисконтируются.

47 Ставка (ставки) дисконтирования должна быть ставкой (ставками) до учета налогообложения и отражать текущие рыночные оценки временно'й стоимости денег и рисков, характерных для данного конкретного обязательства. Ставка

(ставки) дисконтирования не должна учитывать риски, которые уже были отражены в расчетной оценке будущих денежных потоков.

Будущие события

48 Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для погашения обязательства, должны учитываться при определении величины оценочного обязательства, если существуют достаточные и объективные свидетельства того, что они произойдут.

49 Ожидаемые будущие события могут иметь особенно большое значение при оценке оценочных обязательств. Например, организация может считать, что затраты на рекультивацию участка земли по окончании срока его использования будут снижены благодаря будущим изменениям в технологии. Сумма признаваемого резерва отражает обоснованные ожидания технически грамотных, объективных наблюдателей, учитывающие все имеющиеся свидетельства относительно технологий, которые станут доступны на момент проведения рекультивационных работ. Таким образом, уместно, например, учесть ожидаемое уменьшение затрат, связанное с накоплением опыта применения существующей технологии, или ожидаемые затраты на применение существующей технологии для более масштабной и более сложной рекультивации по сравнению с выполненными ранее. Однако организация не может полагаться на появление принципиально новой технологии очистки, если только не существует достаточно объективных свидетельств этого.

50 Последствия введения ожидаемого нового законодательства принимаются во внимание при оценке уже существующей обязанности, только если имеются достаточные и объективные свидетельства того, что введение этого законодательства практически несомненно. Разнообразие обстоятельств, проявляющихся на практике, делает невозможным определение единственного события, которое предоставит достаточные и объективные свидетельства в каждом случае. Необходимо иметь свидетельства как в отношении содержания нового закона, так и в отношении того, является ли его принятие и вступление в силу в соответствии с надлежащей правовой процедурой практически несомненным. Во многих случаях достаточных и объективных свидетельств не существует до момента официального принятия нового закона.

Ожидаемое выбытие активов

51 Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке оценочного обязательства.

52 Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке оценочного обязательства, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к признанию оценочного обязательства. Напротив, организация признает прибыль от ожидаемого выбытия активов в момент, определенный стандартом, рассматривающим соответствующие активы.

Возмещения

53 Если ожидается, что затраты или их часть, требуемые для погашения оценочного обязательства, будут возмещены другой стороной, возмещение должно признаваться только тогда, когда становится практически несомненным, что возмещение будет получено, если организация погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего оценочного обязательства.

54 В отчете о совокупном доходе расходы, связанные с признанием оценочного обязательства, могут быть представлены за вычетом суммы признанного возмещения.

55 Иногда организация имеет возможность обратиться к какой-либо другой стороне, чтобы она частично или полностью оплатила затраты, необходимые для погашения оценочного обязательства (например, посредством договоров страхования, положений контрактов о возмещении убытков или гарантий поставщиков). Другая сторона может либо возместить суммы, уже оплаченные организацией, либо погасить эти суммы за организацию напрямую.

56 В большинстве случаев организация продолжает нести ответственность за рассматриваемое обязательство в целом, то есть организации придется погасить всю сумму, если третья сторона по какой-либо причине не сможет осуществить платеж. В такой ситуации оценочное обязательство признается в полной сумме обязательства, а отдельный актив в отношении ожидаемого возмещения признается, когда становится практически несомненным, что возмещение будет получено в случае, если организация погашает свое обязательство.

57 В некоторых случаях организация не будет нести ответственность по таким расходам, если третье лицо не сможет осуществить платеж. В этом случае организация не имеет обязательства в части указанных расходов и не включает их в оценочное обязательство.

58 Как отмечено в пункте 29, обязательство, по которому организация несет солидарную ответственность, представляет собой условное обязательство в той степени, в которой ожидается, что обязательство будет погашено другими сторонами.

Изменения в оценочных обязательствах

59 Оценочные обязательства должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, оценочное обязательство должно быть восстановлено.

60 Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по заимствованиям.

Использование оценочных обязательств

61 **Оценочное обязательство должно использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых это оценочное обязательство было изначально признано.**

62 Только затраты, в отношении которых оценочное обязательство было признано, списываются за его счет. Зачет затрат против оценочного обязательства, изначально признанного для другой цели, скрывал бы влияние на финансовый результат двух различных событий.

Применение правил признания и оценки

Будущие операционные убытки

63 **Оценочные обязательства не должны признаваться в отношении будущих операционных убытков.**

64 Будущие операционные убытки не отвечают определению обязательства, содержащемуся в пункте 10, и общим критериям признания, установленным для оценочных обязательств в пункте 14.

65 Ожидание операционных убытков в будущем может указывать на то, что определенные операционные активы могли обесцениться. Организация тестирует такие активы на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*».

Обременительные договоры

66 **Если организация является стороной по обременительному договору, существующая обязанность по такому договору должна быть признана в качестве оценочного обязательства и соответствующим образом оценена.**

67 Многие договоры (например, некоторые стандартные заказы на поставку) могут быть расторгнуты без выплаты неустоек другой стороне, а следовательно, обязательства не существует. Другие договоры устанавливают не только права, но и обязанности каждой из договаривающихся сторон. Если события приводят к тому, что такой договор становится обременительным, этот договор попадает в сферу применения настоящего стандарта, а существующее обязательство признается в финансовой отчетности. Договоры к исполнению, не являющиеся обременительными, не входят в сферу применения настоящего стандарта.

68 Настоящий стандарт определяет обременительный договор как договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды. Неизбежные затраты по договору отражают минимальные чистые затраты на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.

69 Прежде чем создать отдельное оценочное обязательство по обременительному договору, организация признает убытки от обесценения каких-либо активов, предназначенных для исполнения данного договора (см. МСФО (IAS) 36).

Реструктуризация

70 Примерами событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации, являются:

- (a) продажа или прекращение какого-либо направления деятельности;
- (b) закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- (c) изменения в структуре управления, например отказ от одного из уровней управления; и
- (d) реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности организации.

71 Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию признается только тогда, когда соблюдены общие критерии признания оценочных обязательств, указанные в пункте 14. Пункты 72-83 определяют, как общие критерии признания должны применяться к реструктуризациям.

72 Обусловленное практикой обязательство провести реструктуризацию возникает только тогда, когда организация:

(a) располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены по крайней мере:

- (i) затрагиваемая деятельность или ее часть;**
- (ii) основные реструктурируемые географические единицы;**
- (iii) локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора;**
- (iv) затраты, которые будут понесены; и**
- (v) сроки реализации плана; и**

(b) начав выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создала у них обоснованные ожидания того, что организация проведет реструктуризацию.

73 Свидетельством того, что организация приступила к реализации плана реструктуризации, может стать, например, начало демонтажа оборудования, или продажа активов, или публичное объявление основных положений плана. Публичное объявление

подробного плана реструктуризации представляет обусловленное практикой обязательство осуществить реструктуризацию только в том случае, если заявление сделано таким образом и настолько подробно (а именно приведены все основные положения плана), чтобы сформировать обоснованные ожидания у других сторон, например, покупателей, поставщиков и работников (или их представителей), что организация проведет реструктуризацию.

74 Для того чтобы план был достаточным для формирования обусловленного практикой обязательства при доведении его до сведения затрагиваемых им сторон, необходимо, чтобы его выполнение началось как можно скорее, а завершение было предусмотрено в такие сроки, которые делают маловероятным внесение в план значительных изменений. Если предполагается, что до начала реструктуризации пройдет много времени или на ее проведение будет затрачено слишком много времени, то представляется маловероятным, что существование плана сформирует у других сторон обоснованные ожидания того, что организация на данный момент взяла на себя обязанность по проведению реструктуризации, поскольку установленные временные рамки дают организации возможность вносить изменения в свои планы.

75 Решение о реструктуризации, принятое руководством или советом директоров до конца отчетного периода, не создает на конец отчетного периода обусловленного практикой обязательства, за исключением случаев, когда организация до конца отчетного периода:

(а) приступила к реализации плана реструктуризации; или

(b) довела основные положения плана реструктуризации до сведения всех затрагиваемых сторон, создав у них обоснованные ожидания того, что организация проведет данную реструктуризацию.

Если организация приступает к реализации плана реструктуризации или доводит его основные положения до сведения затрагиваемых им сторон только после конца отчетного периода, в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» требуется раскрытие информации в том случае, когда реструктуризация является существенной и нераскрытие информации может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности.

76 Несмотря на то, что обусловленное практикой обязательство не формируется одним только решением руководства, обязательство может вытекать из других ранее произошедших событий, наряду с таким решением. Например, договоренности, достигнутые на переговорах с представителями работников о величине выходных пособий или с покупателями - о продаже бизнеса, могут приниматься только при условии одобрения их советом директоров. Когда такое одобрение получено и доведено до сведения других сторон, у организации формируется обусловленное практикой обязательство осуществить реструктуризацию при условии соблюдения положений пункта 72.

77 В некоторых странах полномочиями принятия окончательного решения наделен совет, в который входят представители заинтересованных сторон, отличных от руководства (например, работников), или может требоваться уведомление таких представителей до принятия решения советом директоров. Поскольку процесс принятия решения подразумевает информирование указанных представителей, такое решение может приводить к возникновению обусловленного практикой обязательства провести реструктуризацию.

78 Обязанность по продаже бизнеса не возникает до тех пор, пока организация не взяла на себя обязанность осуществить такую продажу, то есть пока не будет заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже.

79 Даже если организация приняла решение продать какой-либо бизнес и публично огласила это решение, она не может считаться взявшей на себя обязанность осуществить продажу, пока не определен покупатель и не заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже. До тех пор, пока не заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже, организация имеет возможность изменить свое решение, или ей может потребоваться совершить другие действия, если она не сможет найти покупателя на приемлемых условиях. Когда продажа какого-либо бизнеса рассматривается как часть реструктуризации, относящиеся к этому бизнесу активы проверяются на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36. Когда продажа является лишь частью реструктуризации, обусловленное практикой обязательство может возникнуть для других звеньев реструктуризации до появления имеющего обязательную силу соглашения о продаже.

80 Оценочное обязательство по реструктуризации должно включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть затраты, которые одновременно:

- (a) вызваны непосредственно реструктуризацией; и**
- (b) не связаны с продолжающейся деятельностью организации.**

81 Оценочное обязательство по реструктуризации не включает затраты на:

- (a) переподготовку или перемещение остающихся работников;
- (b) маркетинг; или
- (c) инвестиции в новые системы и сбытовые сети.

Эти затраты относятся к ведению организацией деятельности в будущем и не являются обязательствами по реструктуризации на конец отчетного периода. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

82 Идентифицируемые будущие операционные убытки, предполагаемые до даты реструктуризации, не включаются в состав оценочного обязательства, если только они не относятся к обременительному договору в соответствии с пунктом 10.

83 Согласно пункту 51 прибыль от ожидаемого выбытия активов не учитывается при оценке оценочного обязательства по реструктуризации, даже если продажа активов предусмотрена как часть реструктуризации.

Раскрытие информации

84 Для каждого вида оценочных обязательств организация должна раскрывать следующую информацию:

- (a) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;**

(b) дополнительные оценочные обязательства, признанные в течение периода, включая увеличение существующих оценочных обязательств;

(c) суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет оценочного обязательства) в течение периода;

(d) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; и

(e) приращение дисконтированной суммы за отчетный период в связи с течением времени и влияние изменений ставки дисконтирования.

Представление сравнительной информации не требуется.

85 Организация также должна раскрывать по каждому виду оценочных обязательств:

(a) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;

(b) описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов. В тех случаях, когда требуется представить достаточную информацию, организация должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий, рассматриваемых в пункте 48; и

(c) величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

86 За исключением случаев, когда вероятность выбытия каких-либо ресурсов для погашения обязательства является незначительной, организация должна раскрывать по каждому виду условных обязательств на конец отчетного периода краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:

(a) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели согласно принципам оценки, определенным пунктами 36-52;

(b) описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов; и

(c) возможность получения какого-либо возмещения.

87 При определении того, какие оценочные обязательства или условные обязательства могут быть объединены в отдельный вид, необходимо рассмотреть, достаточно ли близки эти обязательства по характеру, чтобы раскрытие их как единого целого соответствовало требованиям пунктов 85(a), (b) и 86(a), (b). Таким образом, может оказаться уместным учитывать в качестве одного вида резервов суммы, относящиеся к гарантиям на разные товары, но будет неправильным учитывать в качестве единого вида резервов суммы, относящиеся к стандартным гарантиям, и суммы, являющиеся предметом судебных разбирательств.

88 В том случае, когда оценочное обязательство и условное обязательство обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, организация раскрывает информацию, требуемую в соответствии с пунктами 84-86, таким образом, чтобы была видна связь между оценочным обязательством и условным обязательством.

89 В том случае, когда вероятен приток экономических выгод, организация должна раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их

влияния на финансовые показатели в соответствии с принципами оценки, определенными для оценочных обязательств в пунктах 36-52.

90 При раскрытии информации об условных активах важно избегать предоставления вводящих в заблуждение указаний на степень вероятности получения дохода.

91 Если какая-либо информация, требуемая пунктами 86 и 89, не раскрывается по причине практической неосуществимости, этот факт должен быть раскрыт в финансовой отчетности.

92 В исключительно редких случаях могут быть основания полагать, что раскрытие всей или части информации, требуемой в соответствии с пунктами 84-89, нанесет серьезный урон позиции организации в споре с другими сторонами о предмете оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива. В таких случаях организация может не раскрывать такую информацию, однако должен раскрываться общий характер спора с указанием на то, что эта информация не была раскрыта, и причины, почему это не было сделано.

Переходные положения

93 Влияние принятия настоящего стандарта на дату вступления его в силу (или ранее) должны быть отражены в учете в виде корректировки остатка нераспределенной прибыли на начало периода, в котором настоящий стандарт был применен впервые. Корректировка остатка нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных периодов и пересчет сравнительной информации организациями приветствуются, но не требуются. Если сравнительная информация не была пересчитана, этот факт должен быть раскрыт.

94 [Удален]

Дата вступления в силу

95 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 июля 1999 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периодов, начинающихся до 1 июля 1999 года, то она должна раскрыть этот факт.

96 [Удален]

97 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

98 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

99 Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 5 в качестве

сопутствующей поправки, обусловленной поправкой к МСФО (IFRS) 3. Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении объединений бизнесов, к которым применяется поправка к МСФО (IFRS) 3.

100 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

101 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Приложение 25
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение порядка учета нематериальных активов, в отношении которых порядок учета не установлен в других стандартах. Настоящий стандарт требует, чтобы организация признавала нематериальный актив тогда и только тогда, когда выполняются определенные критерии. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться при учете нематериальных активов, за исключением:

- (а) нематериальных активов, находящихся в сфере действия другого стандарта;
- (б) финансовых активов, как этот термин определен в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»;
- (с) признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»); и
- (д) затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

3 Если какой-либо другой стандарт предписывает порядок учета конкретного вида нематериальных активов, организация применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, настоящий стандарт не применяется к:

(a) нематериальным активам организации, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);

(b) отложенным налоговым активам (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

(c) договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

(d) активам, возникающим в связи с вознаграждениями работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

(e) финансовым активам, как этот термин определен в МСФО (IAS) 32. Признание и оценка некоторых финансовых активов рассматривается в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»;

(f) гудвилу, приобретенному при объединении бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»);

(g) отложенным аквизиционным затратам и нематериальным активам, возникающим из основанных на договоре прав страховщика по договорам страхования, входящих в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 устанавливает конкретные требования по раскрытию информации о таких отложенных аквизиционных затратах, но они не относятся к указанным нематериальным активам. Следовательно, в отношении таких нематериальных активов применяются требования по раскрытию информации, определенные настоящим стандартом;

(h) долгосрочным нематериальным активам, классифицированным как предназначенные для продажи (или включенным в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

4 Некоторые нематериальные активы могут содержаться в (или помещаться на) физическом носителе, например на компакт-диске (в случае компьютерного программного обеспечения), в юридической документации (в случае лицензии или патента) или на пленке. При определении того, должен ли актив, включающий как нематериальные, так и материальные элементы, учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или как нематериальный актив в соответствии с настоящим стандартом, организация применяет профессиональное суждение для оценки того, какой из элементов является более значимым. Например, программное обеспечение для станка с компьютерным управлением, который не может функционировать без данного специального программного обеспечения, является неотъемлемой частью соответствующего оборудования и учитывается в порядке, предусмотренном для основных средств. То же самое справедливо и по отношению к операционной системе компьютера. Если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, то данное программное обеспечение учитывается как нематериальный актив.

5 Настоящий стандарт применяется помимо прочего к затратам на рекламу, обучение, затратам на запуск, затратам на исследования и разработки. Целью деятельности по проведению исследований и разработок является получение новых

знаний. Таким образом, несмотря на то, что эта деятельность может привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, прототипа), материальный элемент этого актива является вторичным по отношению к его нематериальному компоненту, то есть заключенным в активе знаниям.

6 В случае финансовой аренды являющийся ее предметом актив может быть как материальным, так и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив, полученный им по договору финансовой аренды, в соответствии с настоящим стандартом. Права по лицензионным соглашениям, относящиеся к таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 17 и входят в сферу применения настоящего стандарта.

7 Исключения из сферы применения какого-либо стандарта могут иметь место, если деятельность или операции являются настолько специализированными, что это приводит к возникновению вопросов отражения их в учете, которые могут потребовать применения иного подхода. Такие вопросы возникают при учете затрат на разведку или разработку и добычу нефти, природного газа и минеральных ресурсов в добывающих отраслях, а также применительно к договорам страхования. Поэтому настоящий стандарт не применяется к затратам на осуществление такой деятельности и к таким договорам. Однако настоящий стандарт применяется к иным используемым в добывающих отраслях или страховом бизнесе нематериальным активам (таким как компьютерное программное обеспечение) и иным затратам, понесенным в этих отраслях (таким как затраты на запуск).

Определения

8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Амортизация (нематериального актива) - систематическое распределение амортизируемой величины нематериального актива на протяжении срока его полезного использования.

Актив - это ресурс:

- (a) который контролируется организацией в результате прошлых событий; и
- (b) от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды.

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения такого актива.

Первоначальная стоимость - сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или создания, или, в случае если это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Амортизируемая величина - первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Разработки - применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Присущая организации стоимость - приведенная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или выплатить при погашении обязательства.

Справедливая стоимость актива - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной операции между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

Убыток от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму.

Нематериальный актив - идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Монетарные активы - имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Исследования - оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Ликвидационная стоимость нематериального актива - расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, которые ожидаются по окончании срока его полезного использования.

Срок полезного использования - это:

(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или

(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

Нематериальные активы

9 Организации часто расходуют ресурсы или принимают на себя обязательства при приобретении, разработке, обслуживании или улучшении нематериальных ресурсов, таких как научные или технические знания, проектирование и внедрение новых процессов или систем, лицензии, интеллектуальная собственность, знания о рынке и торговые марки (в том числе фирменные наименования и издательские права). Распространенными примерами статей, входящих в эти общие категории, являются компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, клиентская база, права

обслуживания ипотеки, лицензии на рыболовство, импортные квоты, франшизы, отношения с клиентами или поставщиками, лояльность клиентов, доля рынка и права на сбыт.

10 Не все статьи, указанные в пункте 9, отвечают определению нематериального актива, а именно критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод. Если статья, находящаяся в сфере применения настоящего стандарта, не отвечает определению нематериального актива, затраты на ее приобретение или создание собственными силами признаются в качестве расходов при их возникновении. Однако, если статья приобретена при объединении бизнесов, она составляет часть гудвила, признаваемого на дату приобретения (см. пункт 68).

Идентифицируемость

11 Согласно определению нематериального актива, такой актив должен быть идентифицируемым, с тем чтобы его можно было отличить от гудвила. Признанный при объединении бизнесов гудвил является активом, представляющим будущие экономические выгоды, возникающие от прочих приобретаемых при объединении бизнесов активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.

12 Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

(а) является делимым, т. е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменя индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или

(б) возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

Контроль

13 Организация контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность организации контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее. Тем не менее юридическая защищенность права не является обязательным условием контроля, поскольку организация может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды иным способом.

14 Знание рынка и технические знания могут привести к возникновению будущих экономических выгод. Организация контролирует эти выгоды, если, например, знания

защищены юридическими правами, такими как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешается) или правовой обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.

15 Организация может располагать командой квалифицированного персонала и может быть в состоянии идентифицировать дополнительные навыки персонала, полученные в результате обучения и ведущие к будущим экономическим выгодам. Организация также может ожидать, что персонал продолжит предоставлять свои навыки в распоряжение организации. Однако обычно организация не имеет достаточного контроля над ожидаемыми будущими экономическими выгодами, возникающими в результате наличия квалифицированного персонала и его обучения, для того чтобы эти статьи отвечали определению нематериального актива. По той же причине особый управленческий или технический талант вряд ли будет отвечать определению нематериального актива, за исключением случаев, когда у организации есть юридические права на его использование и получение ожидаемых от него будущих экономических выгод и при этом он также отвечает остальным частям соответствующего определения.

16 В некоторых случаях организация имеет определенную клиентскую базу или долю рынка и ожидает, что благодаря приложенным усилиям по построению отношений с клиентами и поддержанию их лояльности, клиенты будут продолжать коммерческие операции с организацией. Тем не менее при отсутствии юридических прав на защиту или иных форм контроля отношений с клиентами или лояльности клиентов к организации, как правило, организация не имеет достаточного контроля над экономическими выгодами, ожидаемыми от сотрудничества с клиентами и их лояльности, для того чтобы такие статьи (например, клиентская база, доли рынка, отношения с клиентами и лояльность клиентов) отвечали определению нематериальных активов. При отсутствии юридических прав на защиту отношений с клиентами наличие операций обмена, предметом которых являются те же самые или аналогичные, но не основанные на договоре отношения с клиентами (за исключением обмена в рамках операции по объединению бизнесов), является свидетельством того, что организация всё же способна контролировать будущие экономические выгоды, проистекающие из отношений с клиентами. Поскольку такие операции обмена также являются свидетельством того, что отношения с клиентами являются отделимыми, эти отношения с клиентами отвечают определению нематериального актива.

Будущие экономические выгоды

17 К будущим экономическим выгодам, проистекающим из нематериального актива, могут относиться выручка от продажи продукции или услуг, снижение затрат или другие выгоды, возникающие от использования актива организацией. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства может способствовать сокращению будущих производственных затрат, а не увеличению будущей выручки.

Признание и оценка

18 Для признания статьи в качестве нематериального актива организация должна продемонстрировать, что эта статья отвечает:

- (a) определению нематериального актива (см. пункты 8-17); и
- (b) критериям признания (см. пункты 21-23).

Это требование применяется в отношении первоначальных затрат на приобретение нематериального актива или его создание собственными силами и последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.

19 В пунктах 25-32 рассматривается применение критериев признания к нематериальным активам, приобретаемым отдельно, а в пунктах 33-43 - применение этих критериев к нематериальным активам, приобретенным при объединении бизнесов. Пункт 44 устанавливает порядок первоначальной оценки нематериальных активов, приобретенных при помощи государственной субсидии, пункты 45-47 рассматривают операции обмена нематериальными активами, а пункты 48-50 - порядок учета гудвила, созданного внутри организации. В пунктах 51-67 изложены принципы первоначального признания и оценки нематериальных активов, созданных самой организацией.

20 Природа нематериальных активов такова, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Следовательно, большинство последующих затрат, скорее всего, будет обеспечивать ожидаемые будущие экономические выгоды, заключенные в существующем нематериальном активе, но не будет удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно к конкретному нематериальному активу, а не к бизнесу в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты - затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или завершения создания нематериального актива организацией самостоятельно, - признаются в составе балансовой стоимости актива. В соответствии с пунктом 63 последующие затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и статьи аналогичного содержания (вне зависимости от того, были ли они приобретены или созданы организацией самостоятельно) всегда признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Это связано с тем, что такие затраты невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом.

21 Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

(a) признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды; и

(b) первоначальная стоимость данного актива может быть надежно оценена.

22 Организация должна оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.

23 Организация применяет профессиональное суждение для оценки степени определенности, относящейся к потоку будущих экономических выгод от использования актива, на основе данных, имеющихся на момент первоначального признания, придавая большее значение данным, полученным из внешних источников.

24 Нематериальный актив первоначально оценивается по первоначальной стоимости.

Отдельное приобретение

25 Обычно цена, которую платит организация при отдельном приобретении нематериального актива, отражает ожидания в отношении вероятности получения организацией будущих экономических выгод, заключенных в этом активе. Иными словами, организация ожидает приток экономических выгод, даже если существует неопределенность в отношении сроков или величины такого притока. Таким образом, применительно к отдельно приобретенным нематериальным активам вероятностный критерий признания, указанный в пункте 21(а), всегда считается выполненным.

26 Кроме того, первоначальная стоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, можно надежно оценить. Это особенно справедливо в тех случаях, когда возмещение, уплаченное при приобретении, имеет форму денежных средств или прочих монетарных активов.

27 Первоначальная стоимость отдельно приобретенного нематериального актива включают в себя:

(а) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и

(b) все затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

28 Примерами непосредственно относящихся затрат являются:

(а) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19), непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние;

(b) затраты на оплату профессиональных услуг, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние; и

(с) затраты на проверку надлежащего функционирования актива.

29 Примерами затрат, не включаемых в состав фактических затрат на нематериальный актив, являются:

(а) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

(b) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и

(с) административные и иные общие накладные расходы.

30 Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается тогда, когда актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Следовательно, затраты, понесенные при использовании или передислокации нематериального актива, не включаются в состав балансовой стоимости этого актива. Например, следующие затраты не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива:

(а) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию; и

(b) первоначальные операционные убытки, такие как операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на результаты, производимые при помощи этого актива.

31 Некоторые операции происходят в связи с разработкой нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут иметь место как до, так и во время разработки. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, то доходы и расходы по побочным операциям должны признаваться сразу же при их возникновении в составе прибыли или убытка и включаться в соответствующие категории доходов и расходов.

32 Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, первоначальная стоимость такого актива равна эквиваленту цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой платежей признается в качестве процентных расходов на протяжении всего срока кредитования, за исключением случаев, когда она капитализируется в соответствии с порядком, предусмотренным в МСФО (IAS) 23 «*Затраты по заимствованиям*».

Приобретение в рамках объединения бизнесов

33 В соответствии с МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*», если нематериальный актив приобретен при объединении бизнесов, первоначальной стоимостью этого нематериального актива является его справедливая стоимость на дату приобретения. Справедливая стоимость нематериального актива будет отражать ожидания участников рынка на дату приобретения в отношении вероятности получения организацией будущих экономических выгод, заключенных в активе. Иными словами, организация ожидает получить экономические выгоды, даже если существует неопределенность в отношении сроков получения и суммы таких экономических выгод. Следовательно, применительно к нематериальным активам, приобретенным при объединениях бизнесов, вероятностный критерий признания, указанный в пункте 21(a), всегда считается выполненным. Если актив, приобретенный при объединении бизнесов, является делимым или возникает из договорных или других юридических прав, то существует достаточно информации для того, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Таким образом, применительно к нематериальным активам, приобретенным при объединениях бизнесов, критерий надежной оценки, указанный в пункте 21(b), всегда считается выполненным.

34 В соответствии с настоящим стандартом и МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) на дату приобретения покупатель признает нематериальный актив приобретаемой организации отдельно от гудвила вне зависимости от того, признавался ли этот актив приобретаемой организацией до объединения бизнесов. Это означает, что покупатель признает в качестве актива отдельно от гудвила незавершенный проект исследований и разработок приобретаемой организации, если данный проект отвечает определению нематериального актива. Незавершенный проект приобретаемой организации по исследованиям и разработкам отвечает определению нематериального актива, когда он:

(a) отвечает определению актива; и

(b) является идентифицируемым, т. е. является делимым или возникает из договорных или иных юридических прав.

Нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнесов

35 Если нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнесов, является неделимым или возникает из договорных или других юридических прав, то существует достаточно информации для того, чтобы надежно оценить справедливую стоимость актива. Применительно к расчетным оценкам, используемым для оценки справедливой стоимости нематериального актива, если существует диапазон возможных исходов с различными степенями вероятности, то эта неопределенность является фактором, учитываемым при оценке справедливой стоимости.

36 Нематериальный актив, приобретенный при объединении бизнесов, может быть неделимым, но только вместе с каким-либо сопутствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством. В таких случаях приобретатель признает нематериальный актив отдельно от гудвила, но вместе с сопутствующей статьей.

37 Приобретатель может признать группу взаимодополняющих нематериальных активов в качестве единого актива при условии, что отдельные активы в группе имеют сходные сроки полезного использования. Например, термины «торговая марка» и «фирменное наименование» часто используются как синонимы товарных знаков и прочих знаков. Тем не менее первые представляют собой общие маркетинговые термины, которые обычно используются применительно к группе взаимодополняющих активов, таких как товарный знак (или знак обслуживания) и связанные с ним торговое наименование, формулы, рецепты и экспертные знания.

38-41 [Удалены]

Последующие затраты в отношении приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок

42 Затраты на исследования и разработки, которые:

(а) относятся к незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или при объединении бизнесов и признанному в качестве нематериального актива; и

(b) возникают после приобретения такого проекта,

должны отражаться в учете в соответствии с пунктами 54-62.

43 Применение требований пунктов 54-62 означает, что последующие затраты по незавершенному проекту исследований и разработок, приобретенному отдельно или при объединении бизнесов и признанному в качестве нематериального актива:

(а) признаются как расходы в момент возникновения, если данные затраты являются затратами на исследования;

(b) признаются как расходы в момент возникновения, если данные затраты являются затратами на разработку, которые не удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива, указанным в пункте 57; и

(с) увеличивают балансовую стоимость приобретенного незавершенного проекта исследований и разработок, если это затраты на разработку, которые удовлетворяют критериям признания, указанным в пункте 57.

Приобретение за счет государственной субсидии

44 В некоторых случаях приобретение нематериального актива может не предусматривать оплаты или предусматривать номинальное возмещение, если такое приобретение осуществляется за счет государственной субсидии. Это может произойти, когда государство передает или выделяет организации нематериальные активы, такие как права на посадку в аэропорту, лицензии на радио- и телевидение, импортные лицензии или квоты или права доступа к другим ограниченным ресурсам. В соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» организация может первоначально признать как нематериальный актив, так и субсидию по их справедливой стоимости. Если по выбору организации актив первоначально не признается по справедливой стоимости, то организация признает такой актив по номинальной стоимости (альтернативный порядок учета, разрешенный МСФО (IAS) 20), увеличенной на сумму затрат, непосредственно относящихся к подготовке актива к использованию по назначению.

Обмен активами

45 Один или более нематериальных активов могут быть приобретены путем обмена на немонетарный актив или активы либо некое сочетание монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся к простому обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем обменам, указанным в предыдущем предложении. Первоначальная стоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда: (а) операция обмена лишена коммерческого содержания или (б) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена. Приобретаемый актив оценивается таким способом, даже если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретаемый актив не оценивается по справедливой стоимости, то его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

46 Организация определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, путем оценки степени ожидаемого изменения будущих денежных потоков в результате данной операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(а) структурные параметры (риск, сроки и величина) денежных потоков по полученному активу отличаются от структурных параметров денежных потоков по переданному активу; или

(б) в результате такого обмена изменяется присущая организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция; и

(с) разница, указанная в подпунктах (а) или (б), является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обменных активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, необходимо, чтобы присущая организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, отражала денежные потоки после налогообложения. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения организацией подробных расчетов.

47 Согласно пункту 21(b) условием признания нематериального актива является возможность надежной оценки его первоначальной стоимости. Справедливую стоимость нематериального актива можно надежно оценить, если (а) диапазон, в пределах которого варьируются обоснованные оценки справедливой стоимости, незначителен для данного актива или (б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости. Если организация в состоянии надежно оценить справедливую стоимость полученного актива или переданного в обмен актива, то справедливая стоимость переданного в обмен актива используется в качестве основы для оценки стоимости, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной.

Гудвил, созданный внутри организации

48 Гудвил, созданный внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива.

49 В некоторых случаях затраты осуществляются с целью создания будущих экономических выгод, но не приводят к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания, установленным настоящим стандартом. Такие затраты часто называются затратами, способствующими формированию гудвила, созданного внутри организации. Гудвил, созданный внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива, поскольку он не является идентифицируемым ресурсом (т. е. не является отделимым и не возникает из договорных или иных юридических прав), который контролируется организацией и может быть надежно оценен по первоначальной стоимости.

50 Различия между справедливой стоимостью организации и балансовой стоимостью ее идентифицируемых чистых активов в любое время можно соотнести с рядом факторов, влияющих на справедливую стоимость организации. Тем не менее такие различия не представляют собой первоначальную стоимость нематериальных активов, контролируемых организацией.

Нематериальные активы, созданные самой организацией

51 Иногда трудно оценить, удовлетворяет ли самостоятельно созданный нематериальный актив критериям признания в силу проблем, связанных с:

(а) определением наличия и момента возникновения идентифицируемого актива, который будет приносить ожидаемые будущие экономические выгоды; и

(б) надежным определением первоначальной стоимости активов. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива самой организацией невозможно

отличить от затрат на сохранение или увеличение гудвила, созданного внутри организации, либо на осуществление повседневной деятельности.

Следовательно, помимо соблюдения общих требований к признанию и первоначальной оценке нематериального актива, организация применяет требования и указания пунктов 52-67 в отношении всех нематериальных активов, созданных самой организацией.

52 Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный организацией нематериальный актив, организация подразделяет процесс создания актива на две стадии:

- (a) стадию исследований; и
- (b) стадию разработки.

Несмотря на то, что термины «исследования» и «разработка» определены, термины «стадия исследований» и «стадия разработки» имеют более широкое значение в контексте настоящего стандарта.

53 Если в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, организация не может отделить стадию исследований от стадии разработки, то организация учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Стадия исследований

54 Ни один нематериальный актив, являющийся результатом исследований (или осуществления стадии исследований в рамках внутреннего проекта), не подлежит признанию. Затраты на исследования (или на осуществление стадии исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент их возникновения.

55 На стадии исследований в рамках внутреннего проекта организация не может продемонстрировать наличие нематериального актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Следовательно, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения.

56 Примерами исследовательской деятельности являются:

- (a) деятельность, направленная на получение новых знаний;
- (b) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или иных знаний;
- (c) поиск альтернативных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг; и
- (d) формулирование, проектирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Стадия разработки

57 Нематериальный актив, являющийся результатом разработок (или осуществления стадии разработки в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию тогда и только тогда, когда организация может продемонстрировать все перечисленное ниже:

(a) техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи;

(b) свое намерение завершить разработку нематериального актива и использовать или продать его;

(c) способность использовать или продать нематериальный актив;

(d) предполагаемый способ извлечения вероятных будущих экономических выгод. Помимо прочего, организация может продемонстрировать наличие рынка сбыта для продукта, получаемого от использования нематериального актива, или самого нематериального актива, или же, если этот актив предназначен для внутреннего использования самой организацией, полезность такого нематериального актива;

(e) наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов, необходимых для завершения процесса разработки и использования или продажи нематериального актива;

(f) способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в процессе его разработки.

58 В некоторых случаях организация может на стадии разработки в рамках внутреннего проекта идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать, что этот актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Это происходит потому, что стадия разработки проекта является более продвинутой по сравнению со стадией исследований.

59 Примерами деятельности по разработке являются:

(a) проектирование, конструирование и тестирование прототипов и моделей перед началом производства или использования;

(b) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, предполагающих новую технологию;

(c) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, не являющейся экономически целесообразной для коммерческого производства; и

(d) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернатив новым или усовершенствованным материалам, устройствам, продукции, процессам, системам или услугам.

60 Для демонстрации того, каким образом нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, организация оценивает будущие экономические выгоды, подлежащие получению от актива, пользуясь принципами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Если актив будет создавать экономические выгоды только в сочетании с другими активами, организация применяет концепцию МСФО (IAS) 36 в части единиц, генерирующих денежные средства.

61 Наличие ресурсов для завершения создания, использования и получения выгод от нематериального актива может быть продемонстрировано, например, наличием бизнес-

плана, показывающего требуемые технические, финансовые и прочие ресурсы и способность организации обеспечить эти ресурсы. В некоторых случаях организация демонстрирует возможность использования внешнего финансирования, заручившись подтверждением кредитора о его готовности финансировать предусмотренную бизнес-планом деятельность.

62 Используемые организацией системы калькуляции затрат часто обеспечивают надежную оценку затрат на создание нематериального актива собственными силами, таких как заработная плата и прочие затраты, понесенные при получении авторских прав или лицензий либо при разработке компьютерных программ.

63 Торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

64 Затраты на торговые марки, титульные данные, издательские права, клиентские базы и аналогичные по существу статьи, созданные самой организацией, невозможно отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, такие статьи не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией

65 Применительно к пункту 24 первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самой организацией равна сумме затрат, понесенных с даты, на которую нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, указанным в пунктах 21, 22 и 57. Пункт 71 запрещает восстановление затрат, которые уже были признаны в качестве расходов.

66 В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, включаются все затраты, непосредственно связанные с созданием, производством и подготовкой этого актива к использованию в соответствии с намерениями руководства. Примерами непосредственно связанных затрат являются:

(a) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериального актива;

(b) затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19), возникающие в связи с созданием нематериального актива;

(c) выплаты, необходимые для регистрации юридического права; и

(d) амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

МСФО (IAS) 23 устанавливает критерии признания процентов в качестве элемента первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией.

67 В состав первоначальной стоимости нематериального актива, созданного самой организацией, не входят следующие затраты:

(a) торговые, административные и прочие общие накладные затраты, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию;

- (b) выявленная неэффективность и первоначальные операционные убытки, возникшие до момента достижения плановой производительности указанного актива; и
- (c) затраты на обучение персонала работе с активом.

Пример, иллюстрирующий пункт 65

Организация разрабатывает новый процесс производства. В 20X5 году понесенные затраты составили 1 000 д. е.а, из которых 900 д. е. возникли до 1 декабря 20X5 года, а 100 д. е. - в период с 1 декабря 20X5 года по 31 декабря 20X5 года. Организация может продемонстрировать, что по состоянию на 1 декабря 20X5 года процесс производства удовлетворял критериям признания в качестве нематериального актива. Возмещаемая сумма ноу-хау, заключенного в указанном процессе (с учетом будущих денежных оттоков, вызванных необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составляет 500 д. е.

В конце 20X5 года процесс производства признается в качестве нематериального актива по первоначальной стоимости, составляющей 100 д. е. (затраты, понесенные с даты, когда нематериальный актив впервые стал удовлетворять критериям признания, т. е. 1 декабря 20X5 года). Затраты в размере 900 д. е., понесенные до 1 декабря 20X5 года, признаются в качестве расходов, поскольку до 1 декабря 20X5 года критерии признания не удовлетворялись. Данные затраты не включаются в состав затрат на процесс производства, отражаемых в отчете о финансовом положении.

В 20X6 году понесенные затраты составили 2 000 д. е. В конце 20X6 года возмещаемая сумма ноу-хау, заключенного в указанном процессе (с учетом будущих денежных оттоков, вызванных необходимостью завершения процесса таким образом, чтобы его можно было использовать), составила в расчетной оценке 1 900 д. е.

В конце 20X6 года затраты на процесс производства составляют 2 100 д. е. (затраты в размере 100 д. е., признанные по состоянию на конец 20X5 года, плюс затраты в размере 2 000 д. е., признанные в 20X6 году). Организация признает убыток от обесценения в размере 200 д. е. с тем, чтобы скорректировать исходную (до убытка от обесценения) балансовую стоимость процесса (2 100 д. е.) до его возмещаемой суммы (1 900 д. е.). Этот убыток от обесценения будет восстановлен в последующем периоде в том случае, если будут выполнены требования МСФО (IAS) 36, предъявляемые к восстановлению убытка от обесценения.

а В настоящем стандарте монетарные суммы выражены в «денежных единицах (д. е.)».

Признание расхода

68 Затраты на объект нематериального актива следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения, за исключением случаев, когда:

(а) они включаются в состав первоначальной стоимости нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания (см. пункты 18-67); или

(b) соответствующий объект приобретен при объединении бизнесов и не может быть признан в качестве нематериального актива. В этом случае он включается в сумму признанного на дату приобретения гудвила (см. МСФО (IFRS) 3).

69 В некоторых случаях организация несет затраты для обеспечения будущих экономических выгод, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров организация признает такие затраты как расход при получении права на доступ к таким товарам. В случае поставки услуг организация признает такие затраты как расход при получении услуг. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов в момент их

возникновения (см. пункт 54) за исключением случаев, когда они входят в стоимость объединения бизнесов. Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:

(а) затраты, связанные с подготовкой к началу производства (т. е. затраты на запуск), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав первоначальной стоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Затраты на запуск могут состоять из учредительных расходов, таких как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенных при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса (т. е. предпусковых затрат) или затрат на начало новой деятельности или запуск новой продукции либо процессов (т. е. предоперационных затрат);

(b) затраты на обучение персонала;

(c) затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции (включая каталоги торговли по почте);

(d) затраты на передислокацию или реорганизацию части или всей организации.

69А У организации есть право на доступ к товарам, когда она владеет такими товарами. Аналогичным образом у нее есть право на доступ к товарам, если они были созданы поставщиком в соответствии с условиями договора на поставку и организация может потребовать осуществить поставку в обмен на платеж. Услуги являются полученными, когда они выполнены поставщиком в соответствии с договором поставки услуг организации, а не тогда, когда они используются организацией для предоставления другой услуги, например рекламы заказчиком.

70 Пункт 68 не запрещает признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата поставки товаров производится до того, как организация получает право на доступ к товарам. Аналогичным образом пункт 68 не запрещает организации признавать предоплату в качестве актива в случаях, когда оплата предоставления услуг производится до предоставления услуг.

Расходы прошлых периодов, не признаваемые в качестве актива

71 Затраты на объект нематериального актива, которые первоначально были признаны в качестве расходов, впоследствии не могут быть признаны в составе первоначальной стоимости нематериального актива.

Оценка после признания

72 В качестве своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по первоначальной стоимости, предусмотренную пунктом 74, либо модель учета по переоцененной стоимости, предусмотренную пунктом 75. Если нематериальный актив учитывается с использованием модели учета по переоцененной стоимости, все прочие активы одного с ним класса также должны учитываться с использованием той же модели, за исключением случаев отсутствия активного рынка для этих активов.

73 Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности организации. Статьи, относящиеся к одному и тому же классу нематериальных активов, переоцениваются одновременно для того, чтобы исключить избирательную переоценку активов и отражение в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешанную комбинацию первоначальной и оценочных стоимостей на разные даты.

Модель учета по первоначальной стоимости

74 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Модель учета по переоцененной стоимости

75 После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. В целях переоценки, предусмотренной настоящим стандартом, справедливая стоимость должна оцениваться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости на дату окончания отчетного периода от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.

76 Модель учета по переоцененной стоимости не разрешает:

- (а) проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов; или
- (б) производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от первоначальной стоимости.

77 Модель учета по переоцененной стоимости применяется после первоначального признания актива по первоначальной стоимости. Тем не менее, если в качестве актива признается только часть первоначальной стоимости нематериального актива в связи с тем, что актив не удовлетворял критериям признания до прохождения части процесса (см. пункт 65), модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении всего актива. Также модель учета по переоцененной стоимости можно применять в отношении нематериального актива, который был получен за счет государственной субсидии и признан по номинальной стоимости (см. пункт 44).

78 Применительно к нематериальному активу наличие активного рынка представляет собой редкое, но, тем не менее, возможное явление. Например, в некоторых юрисдикциях может существовать активный рынок для лицензий на перевозку пассажиров, лицензий на рыболовство или производственных квот, на передачу которых нет ограничений. Однако наличие активного рынка исключается, если речь идет о торговых марках, титульных данных газет, правах на выпуск музыкальных альбомов и

кинофильмов, патентах или товарных знаках, поскольку каждый из перечисленных активов имеет уникальный характер. Кроме того, хотя нематериальные активы являются предметом купли-продажи, условия договоров покупателя и продавца согласуют между собой в индивидуальном порядке, а операции совершаются довольно редко. По этим причинам цена, уплаченная за один актив, не всегда является достаточным свидетельством справедливой стоимости другого актива. Кроме того, информация о ценах часто не является общедоступной.

79 Частота переоценки зависит от волатильности справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых нематериальных активов может подвергаться значительным и волатильным изменениям, что вызывает необходимость проведения их ежегодной переоценки. Проведение таких частых переоценок не требуется для нематериальных активов, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям.

80 Когда нематериальный актив переоценивается, то балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости. На дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

(a) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения; либо

(b) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива.

Величина корректировки накопленной амортизации составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, которая подлежит учету в соответствии с пунктами 85 и 86.

81 Если нематериальный актив, относящийся к классу переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка для данного актива, этот актив должен отражаться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

82 Если справедливую стоимость нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, более невозможно оценивать, используя данные активного рынка, балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки с использованием данных активного рынка за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

83 Тот факт, что активный рынок для нематериального актива, учитываемого по переоцененной стоимости, более не существует, может свидетельствовать о возможном обесценении актива и о необходимости его тестирования в соответствии с МСФО (IAS) 36.

84 Если на одну из последующих дат оценки справедливая стоимость актива может быть оценена с использованием данных активного рынка, то модель учета по переоцененной стоимости применяется с такой даты.

85 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, то сумму данного увеличения следует признать в составе прочего совокупного дохода и отражать накопительным итогом в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки». Однако сумму такого увеличения следует признать в составе прибыли или убытка в той мере, в которой она восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

86 Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, то сумму данного уменьшения следует признавать в составе прибыли или убытка. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».

87 Накопленная величина прироста стоимости от переоценки, включенная в состав собственного капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенной прибыли в момент реализации этого прироста стоимости. Весь прирост стоимости может быть реализован при прекращении использования или выбытии соответствующего актива. Тем не менее часть прироста стоимости может быть реализована в процессе использования актива организацией. В этом случае сумма реализованного прироста стоимости представляет собой разницу между амортизацией, начисляемой на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, которая была бы признана на основе исторической стоимости актива. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в составе прибыли или убытка.

Срок полезного использования

88 Организация должна оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива конечным или неопределенным и, если срок конечный, продолжительность этого срока или количество единиц продукции или аналогичных единиц, составляющих этот срок полезного использования. Организации следует рассматривать нематериальный актив как имеющий неопределенный срок полезного использования, если анализ всех уместных факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, этот актив будет создавать для организации чистые денежные притоки.

89 Порядок учета нематериального актива зависит от срока его полезного использования. Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется (см. пункты 97-106), а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации (см. пункты 107-110). Иллюстративные примеры, представленные как сопроводительные материалы к настоящему стандарту, показывают порядок определения срока полезного использования для различных нематериальных активов, а также порядок последующего учета этих активов исходя из установленных для них сроков полезного использования.

90 При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:

(a) предполагаемое использование этого актива организацией и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;

(b) обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу, а также общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, используемых аналогичным образом;

(c) техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;

(d) стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;

(e) предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов;

(f) уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод от этого актива, а также способность и готовность организации обеспечить такой уровень затрат;

(g) период контроля над данным активом и юридические или аналогичные ограничения по использованию этого актива, например даты истечения срока соответствующих договоров аренды; и

(h) зависимость срока полезного использования соответствующего актива от срока полезного использования других активов организации.

91 Термин «неопределенный» не означает «бесконечный». Срок полезного использования нематериального актива отражает только такой уровень будущих затрат на его поддержание и обслуживание, который требуется для сохранения обычных показателей производительности актива, оцениваемых на момент выполнения расчетной оценки срока полезного использования актива, а также способность и готовность организации обеспечить такой уровень затрат. Вывод о том, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, не должен ставиться в зависимость от планируемых будущих затрат сверх тех, которые требуются для сохранения указанных обычных показателей производительности актива.

92 Ввиду быстрых изменений, происходящих в области технологий, компьютерное программное обеспечение и многие другие нематериальные активы подвержены технологическому устареванию. Таким образом, вероятно, что их срок полезного использования будет коротким.

93 Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или даже неопределенным. Неясность оправдывает осмотрительность при расчете срока полезного использования нематериального актива, но не оправдывает выбор нереалистично короткого срока.

94 Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении которого организация предполагает использовать данный актив. Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то при определении срока полезного использования этого нематериального актива возобновляемый срок (сроки) должен учитываться только в том случае, если имеются свидетельства в пользу того, что организация сможет осуществить пролонгацию без значительных затрат. Срок полезного использования

обратно приобретенного права, признанного в качестве нематериального актива при объединении бизнесов, представляет собой оставшийся срок договора, согласно которому право было предоставлено, и не включает периоды пролонгации.

95 На срок полезного использования нематериального актива могут влиять как экономические, так и правовые факторы. Экономические факторы определяют период, на протяжении которого организация будет получать будущие экономические выгоды. Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого организация контролирует доступ к этим выгодам. Срок полезного использования представляет собой более короткий из периодов, определяемых указанными факторами.

96 Наличие следующих факторов, наряду с другими, указывает на то, что организация будет иметь возможность пролонгировать договорные или иные юридические права без значительных затрат:

(a) имеются свидетельства (по возможности, основанные на прошлом опыте) того, что договорные или иные юридические права будут пролонгированы. Если пролонгация зависит от согласия третьего лица, то наличие свидетельства включает подтверждение того, что это третье лицо даст такое согласие;

(b) имеются свидетельства того, что будут выполнены все требуемые для получения пролонгации условия; и

(c) затраты организации на получение пролонгации не являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые организация предполагает получить от пролонгации.

Если затраты на пролонгацию (возобновление) являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами, которые организация предполагает получить от пролонгации, то эти затраты на пролонгацию по существу представляют собой затраты на приобретение нового нематериального актива на дату пролонгации.

Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования

Срок амортизации и метод амортизации

97 Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования, т. е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация должна прекращаться на более раннюю из двух дат: на дату классификации данного актива как предназначенного для продажи (или включения в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 или на дату прекращения его признания. Используемый метод амортизации должен отражать ожидаемый характер потребления организацией будущих экономических выгод от актива. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать линейный метод. Амортизация,

начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива.

98 Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К этим методам относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания пропорционально выработке. Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод.

99 Амортизация обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, поглощаются при производстве других активов. В этом случае начисленная амортизация составляет часть первоначальной стоимости такого другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Ликвидационная стоимость

100 Предполагается, что ликвидационная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:

(а) существует договорное обязательство по будущим операциям третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или

(b) существует активный рынок (как определено в МСФО (IFRS) 13) для этого актива и:

(i) ликвидационную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка; и

(ii) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.

101 Амортизируемая величина актива с конечным сроком полезного использования определяется после вычета его ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость, отличная от нуля, подразумевает, что организация ожидает реализовать данный нематериальный актив до окончания его срока экономического использования.

102 Расчетная оценка ликвидационной стоимости актива основывается на сумме, которую можно возместить от его выбытия исходя из цен, превалирующих на дату указанной оценки и относящихся к продаже аналогичных активов, которые достигли конца срока полезного использования и эксплуатировались в условиях, аналогичных условиям, в которых будет эксплуатироваться данный актив. Ликвидационная стоимость анализируется не реже, чем в конце каждого финансового года. Какое-либо изменение ликвидационной стоимости актива учитывается как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

103 Ликвидационная стоимость нематериального актива может увеличиться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В таком случае начисляемая амортизация данного актива будет равняться нулю до тех пор, пока его ликвидационная стоимость не станет меньше его балансовой стоимости.

Пересмотр срока амортизации и метода амортизации

104 Срок амортизации и метод амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должен анализироваться на момент возможного пересмотра не реже, чем в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок амортизации должен быть скорректирован соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в данном активе, то метод амортизации должен быть изменен для отражения изменившегося характера. Такие изменения должны учитываться как изменения в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

105 В течение срока существования нематериального актива может стать очевидным, что расчетная оценка срока его полезного использования является некорректной. Например, признание убытка от обесценения может указывать на необходимость изменения срока амортизации.

106 С течением времени характер будущих экономических выгод, которые организация ожидает получить от нематериального актива, может измениться. Например, может стать очевидным, что более уместным является начисление амортизации с использованием метода уменьшаемого остатка, а не линейного метода. Еще одним примером является ситуация, когда использование прав, являющихся предметом лицензии, откладывается в ожидании действий по другим компонентам бизнес-плана. В этом случае получение экономических выгод от актива откладывается до более поздних периодов.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

107 Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации.

108 В соответствии с МСФО (IAS) 36 организация должна тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой суммы с его балансовой стоимостью

(а) ежегодно, а также

(б) всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива.

Пересмотр оценки срока полезного использования

109 Срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться на момент возможного пересмотра в каждом периоде для определения того, продолжают ли события и обстоятельства подтверждать оценку срока полезного использования актива как неопределенного. Если они не подтверждают такую оценку, то изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на конечный должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

110 В соответствии с МСФО (IAS) 36 пересмотр оценки срока полезного использования нематериального актива с неопределенного на конечный является признаком возможного обесценения этого актива. В результате организация тестирует данный актив на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой суммы, определяемой в соответствии с МСФО (IAS) 36, с его балансовой стоимостью и признает превышение балансовой стоимости над возмещаемой суммой как убыток от обесценения.

Возмещаемость балансовой стоимости - убытки от обесценения

111 Для проверки нематериального актива на предмет обесценения организация применяет МСФО (IAS) 36. Указанный стандарт объясняет, когда и каким образом организация анализирует балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую сумму актива и когда она признает или восстанавливает убыток от обесценения.

Прекращение использования и выбытие

112 Признание нематериального актива прекращается:

(a) при его выбытии; или

(b) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

113 Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеют место, и балансовой стоимостью данного актива. Они подлежат признанию в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания актива (за исключением случаев, когда МСФО (IAS) 17 устанавливает иные требования применительно к продаже с обратной арендой). Прибыли не должны классифицироваться в качестве выручки.

114 Выбытие нематериального актива может иметь место в различных случаях (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива организация применяет критерии,

установленные в МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.

115 Если в соответствии с принципом признания, указанным в пункте 21, организация признает стоимость замещения части нематериального актива в составе балансовой стоимости какого-либо актива, то она прекращает признавать балансовую стоимость замененной части. Если для организации практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то она может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части в то время, когда она была приобретена или создана собственными силами.

115А В случае обратно приобретенного права при объединении бизнесов, если право впоследствии перевыпущено (продано) третьей стороне, соответствующая балансовая стоимость, при ее наличии, должна быть использована при определении прибыли или убытка от перевыпуска.

116 Возмещение, подлежащее получению при выбытии нематериального актива, первоначально признается по справедливой стоимости. При отсрочке оплаты этого нематериального актива полученное возмещение первоначально признается в эквиваленте цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при немедленной оплате денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

117 Амортизация нематериального актива с конечным сроком полезного использования не прекращается с прекращением использования актива, за исключением случаев, когда актив уже полностью самортизирован или классифицируется как предназначенный для продажи (или включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Раскрытие информации

Общие положения

118 Организация должна раскрыть следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с разграничением между самостоятельно созданными нематериальными активами и прочими нематериальными активами:

(а) является ли срок полезного использования соответствующих активов неопределенным или конечным и, если конечный, срок полезного использования или примененные нормы амортизации;

(б) методы амортизации, использованные в отношении нематериальных активов с конечным сроком полезного использования;

(с) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец соответствующего периода;

(d) статью (статьи) отчета о совокупном доходе, в которую (которые) включена амортизация нематериальных активов;

(e) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:

(i) поступления, с указанием отдельно тех, которые были получены в результате внутренних разработок, тех, которые были приобретены как отдельные активы, и тех, которые были приобретены при объединении бизнесов;

(ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;

(iii) увеличения или уменьшения в течение данного периода, возникшие в результате переоценок согласно пунктам 75, 85 и 86 и в результате убытков от обесценения, признанных или восстановленных непосредственно в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если такие имеют место);

(iv) убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если такие имеют место);

(v) убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка в течение указанного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (если такие имеют место);

(vi) амортизацию, признанную в течение данного периода;

(vii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности организации; и

(viii) прочие изменения балансовой стоимости в течение указанного периода.

119 Класс нематериальных активов представляет собой группировку активов, сходных по характеру и тому, каким образом они используются в деятельности организации. Примерами отдельных классов могут служить:

(a) фирменные наименования;

(b) титульные данные и названия публикуемых изданий;

(c) компьютерное программное обеспечение;

(d) лицензии и франшизы;

(e) авторские права, патенты и другие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;

(f) рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы; и

(g) нематериальные активы в процессе разработки.

Указанные выше классы разбиваются на менее крупные (объединяются в более крупные) классы, если это обеспечивает пользователей финансовой отчетности более уместной информацией.

120 Организация раскрывает информацию об обесцененных нематериальных активах в соответствии с МСФО (IAS) 36 в дополнение к информации, требуемой пунктами 118(е)(iii)-(v).

121 МСФО (IAS) 8 требует, чтобы организация раскрывала информацию о характере и величине какого-либо изменения в бухгалтерской оценке, оказывающего существенное воздействие в текущем периоде или такого, которое, как ожидается, окажет существенное воздействие в последующих периодах. Такое раскрытие может быть необходимо в связи с изменениями:

- (a) оценки срока полезного использования нематериального актива;
- (b) метода амортизации; или
- (c) ликвидационной стоимости.

122 Организация должна также раскрыть следующую информацию:

(a) применительно к нематериальному активу, классифицированному как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования, - балансовую стоимость этого актива и основания для его оценки как нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Раскрывая такие основания, организация должна описать фактор или факторы, которые в значительной мере повлияли на решение о том, что этот актив имеет неопределенный срок полезного использования;

(b) описание, балансовую стоимость и оставшийся срок амортизации в отношении отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности организации;

(c) применительно к нематериальным активам, приобретенным при помощи государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости (см. пункт 44):

(i) справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;

(ii) их балансовую стоимость; и

(iii) оцениваются ли они после признания с использованием модели учета по первоначальной стоимости или модели учета по переоцененной стоимости;

(d) наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, в отношении прав собственности на которые действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость нематериальных активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;

(e) сумму принятых на себя договорных обязательств по будущим операциям по приобретению нематериальных активов.

123 Когда организация описывает фактор или факторы, которые сыграли значительную роль при определении того, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, организация должна принимать во внимание перечень факторов, указанных в пункте 90.

Нематериальные активы, оцениваемые после признания с использованием модели учета по переоцененной стоимости

124 Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, организация должна раскрыть следующую информацию:

(a) по классам нематериальных активов:

(i) дату, на которую проводилась переоценка;

(ii) балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов; и

(iii) балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы переоцененный класс нематериальных активов оценивался после признания с использованием модели учета по первоначальной стоимости, указанной в пункте 74; и

(b) сумму прироста стоимости от переоценки, относящейся к нематериальным активам, на начало и конец периода с указанием изменений в течение этого периода и ограничений по распределению остатка акционерам.

(c) [удален]

125 В целях раскрытия информации может потребоваться объединение классов переоцененных активов в более крупные классы. Однако классы не укрупняются, если это привело бы к появлению комбинированного класса нематериальных активов, включающего стоимостные показатели как модели учета по первоначальной стоимости, так и модели учета по переоцененной стоимости.

Затраты на исследования и разработки

126 Организация должна раскрыть агрегированную сумму затрат на исследования и разработки, признанных в качестве расходов в течение периода.

127 Затраты на исследования и разработки включают в себя все затраты, непосредственно относящиеся к деятельности по исследованиям и разработкам (см. пункты 66 и 67, где содержатся указания относительно типов затрат, включаемых в расчет в целях выполнения требования по раскрытию информации в соответствии с пунктом 126).

Прочая информация

128 Приветствуется, но не требуется раскрытие организацией следующей информации:

(a) описания полностью самортизированных нематериальных активов, которые всё еще находятся в эксплуатации; и

(b) краткого описания значительных нематериальных активов, контролируемых организацией, но не признанных в качестве активов, поскольку они не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом, или поскольку они были приобретены или созданы до вступления в силу МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», пересмотренного в 1998 году.

Переходные положения и дата вступления в силу

129 [Удален]

130 Организация должна применять настоящий стандарт:

(а) при учете нематериальных активов, приобретенных при объединениях бизнесов, дата соглашения по которым приходится на 31 марта 2004 года или любую последующую дату; и

(б) при учете всех остальных нематериальных активов перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 года или после этой даты. При этом организация не должна вносить корректировки в балансовую стоимость нематериальных активов, признанных на указанную дату. Однако организация должна на указанную дату применить настоящий стандарт для пересмотра оценки срока полезного использования таких нематериальных активов. Если в результате такого пересмотра оценки организация меняет свою оценку срока полезного использования актива, это изменение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

130А Организация должна применять поправки, изложенные в пункте 2, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 6 в отношении более раннего периода, то она должна применять указанные поправки в отношении такого более раннего периода.

130В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Более того, им внесены поправки в пункты 85, 86 и 118(е)(iii). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

130С МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 12, 33-35, 68, 69, 94 и 130, удалены пункты 38 и 129 и добавлен пункт 115А. В пункты 36 и 37 были внесены поправки документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года. Организация должна применять указанные поправки на перспективной основе в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Следовательно, суммы, признанные в отношении нематериальных активов и гудвила для предыдущих объединений бизнесов, корректироваться не должны. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода и организация должна раскрыть этот факт.

130D Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункты 69, 70 и 98 и добавлен пункт 69А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

130E [Удален]

130F МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 3(е). Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

130G МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 и 124 и удалены пункты 39-41 и 130Е. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

130H Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, изменен пункт 80. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

130I Организация должна применять поправку, внесенную документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», в отношении всех переоценок, признанных в годовых периодах, начинающихся на дату первоначального применения этой поправки или после нее, а также в непосредственно предшествующем годовом периоде. Организация также вправе, но не обязана представить скорректированную сравнительную информацию для более ранних представленных в отчетности периодов. Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что она была представлена на другой основе, и объяснить эту основу.

130J *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

130K *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Обмен сходными активами

131 Содержащееся в пунктах 129 и 130(b) требование применять настоящий стандарт перспективно означает, что, если обмен активами оценивался до даты вступления в силу настоящего стандарта на основе балансовой стоимости актива, переданного в обмен, организация не корректирует балансовую стоимость данного приобретенного актива с целью отражения его справедливой стоимости на дату приобретения.

Досрочное применение

132 Приветствуется, чтобы организации, к которым применяется пункт 130, начали применение требований настоящего стандарта до дат вступления в силу, указанных в пункте 130. Однако, если организация применит настоящий стандарт до указанных дат вступления в силу, она также обязана одновременно применить МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 36 (пересмотренный в 2004 году).

Прекращение действия МСФО (IAS) 38 (пересмотренного в 1998 году)

133 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (пересмотренный в 1998 году).

*Приложение 26
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Цель

1 Цель настоящего стандарта - установить принципы признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых договоров на покупку или продажу нефинансовых объектов. Требования в отношении представления информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление». Требования в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

(а) тех долей участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях и совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» или МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия». Однако в некоторых случаях МСФО (IFRS) 10, МСФО (IAS) 27 или МСФО (IAS) 28 требуют от организации или разрешают ей осуществлять учет доли участия в дочерней организации, ассоциированной организации или в совместном предприятии в соответствии с некоторыми или всеми требованиями настоящего стандарта. Организации также должны применять настоящий стандарт к производным инструментам, предметом которых является доля участия в дочерней организации, ассоциированной

организации или совместном предприятии, кроме случаев, когда такой производный инструмент отвечает определению долевого инструмента организации, приведенному в МСФО (IAS) 32;

(b) прав и обязанностей по договорам аренды, к которым применяется МСФО (IAS) 17 «Аренда». Вместе с тем:

(i) к дебиторской задолженности по аренде, признанной арендодателем, применяются положения настоящего стандарта в части прекращения признания и в части обесценения (см. пункты 15-37, 58, 59, 63-65 и пункты AG36-AG52 и AG84-AG93 Приложения А);

(ii) к кредиторской задолженности по финансовой аренде, признанной арендатором, применяются требования настоящего стандарта в части прекращения признания (см. пункты 39-42 и пункты AG57-AG63 Приложения А); и

(iii) к производным инструментам, встроенным в договоры аренды, применяются требования настоящего стандарта, касающиеся встроенных производных инструментов (см. пункты 10-13 и пункты AG27-AG33 Приложения А);

(c) прав и обязанностей, возникающих у работодателей в рамках программ вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;

(d) финансовых инструментов, выпущенных организацией, которые отвечают определению долевого инструмента согласно МСФО (IAS) 32 (включая опционы и варранты) или которые требуется классифицировать как долевым инструментом в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D МСФО (IAS) 32. Однако держатель таких долевого инструмента должен применять настоящий стандарт для учета данных инструментов, если только они не подпадают под исключение, указанное в подпункте (а) выше;

(e) прав и обязанностей, возникающих по (i) договору страхования, как он определен в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования», за исключением прав и обязанностей, возникающих у стороны, выпустившей договор страхования, который соответствует определению договора финансовой гарантии в пункте 9, или по (ii) договору, который относится к сфере применения МСФО (IFRS) 4 в силу того, что он содержит в себе условие дискреционного участия. Однако настоящий стандарт применяется к производному инструменту, который встроен в договор, относящийся к сфере применения МСФО (IFRS) 4, если сам этот производный инструмент не является договором, относящимся к сфере применения МСФО (IFRS) 4 (см. пункты 10-13 и пункты AG27-AG33 Приложения А настоящего стандарта). Кроме того, если сторона, выпустившая договоры финансовой гарантии, ранее в явной форме заявляла, что рассматривает такие договоры как договоры страхования, и учитывала их в порядке, применимом к договорам страхования, то эта сторона может по своему усмотрению применять к таким договорам финансовой гарантии либо настоящий стандарт, либо МСФО (IFRS) 4 (см. пункты AG4 и AG4А). Данная сторона может принимать такое решение в отношении каждого договора в отдельности, однако решение, принятое по каждому договору, не может быть впоследствии пересмотрено;

(f) [удален]

(g) форвардного договора между приобретателем и акционером-продавцом о покупке или продаже объекта приобретения, вследствие которого на дату приобретения в будущем произойдет сделка по объединению бизнесов, относящаяся

к сфере применения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». Срок действия такого форвардного договора не должен по длительности превышать разумный период, который обычно необходим для получения всех требуемых разрешений и завершения сделки;

(h) обязательств по предоставлению займов, кроме тех обязательств по предоставлению займов, которые описаны в пункте 4. Сторона, принявшая на себя обязательства по предоставлению займов, должна применять МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» к тем обязательствам по предоставлению займов, которые не относятся к сфере применения настоящего стандарта. Однако на все обязательства по предоставлению займов распространяются положения настоящего стандарта, касающиеся прекращения признания (см. пункты 15-42 и пункты AG36-AG63 Приложения А);

(i) финансовых инструментов, договоров и обязанностей в рамках тех операций по выплатам на основе акций, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций», за исключением описанных в пунктах 5-7 настоящего стандарта договоров, к которым применяется настоящий стандарт;

(j) прав на получение платежей в счет компенсации затрат, которые организация должна осуществить для погашения обязательства, которое она признает в качестве оценочного обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 или в отношении которого она ранее уже признала оценочное обязательство в соответствии с МСФО (IAS) 37.

2А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

3 [Удален]

4 В сферу применения настоящего стандарта входят следующие обязательства по предоставлению займов:

(a) обязательства по предоставлению займов, которые организация по собственному усмотрению классифицирует как финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Организация, которая в прошлом практиковала продажу активов, возникших вследствие ее обязательств по предоставлению займов, вскоре после предоставления соответствующих займов, должна применять настоящий стандарт ко всем своим обязательствам по предоставлению займов, относящимся к одному и тому же виду;

(b) обязательства по предоставлению займов, которые могут быть урегулированы на нетто-основе денежными средствами или путем передачи или выпуска другого финансового инструмента. Такие обязательства по предоставлению займов являются производными инструментами. Обязательство по предоставлению займа не может считаться урегулированным на нетто-основе только на том основании, что соответствующий заем предоставляется частями (например, ипотечный кредит на строительство, который выдается частями по мере того, как продвигается строительство);

(c) обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. В пункте 47(d) указан порядок последующей оценки обязательств, возникающих вследствие принятия на себя указанных обязательств по предоставлению займов.

5 Настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансового объекта, которые могут быть урегулированы на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами. Исключением являются договоры, которые были заключены и продолжают удерживаться в целях получения или поставки какого-либо нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании.

5A [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

6 Существуют различные обстоятельства, при которых договор на покупку или продажу нефинансового объекта может быть урегулирован на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами. К таковым относятся ситуации:

(a) когда условия данного договора позволяют любой из сторон урегулировать его на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами;

(b) когда условия договора прямо не предусматривают возможность его урегулирования на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами, но организация практикует урегулирование аналогичных договоров на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами (будь то с контрагентом - путем заключения договоров, имеющих компенсирующий эффект, или путем продажи соответствующего договора до его исполнения или истечения срока его действия);

(c) когда - по аналогичным договорам - организация практикует получение базового актива и его перепродажу вскоре после получения, с тем чтобы сгенерировать прибыль от краткосрочных колебаний цены или маржи дилера;

(d) когда нефинансовый объект, составляющий предмет договора, можно легко обратить в денежные средства.

Договор, который соответствует подпункту (b) или подпункту (c), нельзя считать заключенным с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, следовательно, он относится к сфере применения настоящего стандарта. Другие договоры, на которые распространяется пункт 5, подлежат оценке, с тем чтобы определить, были ли они заключены и продолжают ли они удерживаться с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, следовательно, относятся ли они к сфере применения настоящего стандарта.

7 Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансового объекта, допускающий урегулирование на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с пунктами б(а) или б(д), относится к сфере применения настоящего стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании.

Определения

8 Термины, определенные в МСФО (IAS) 32, используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в пункте 11 МСФО (IAS) 32. МСФО (IAS) 32 дает определение следующим терминам:

- финансовый инструмент;
- финансовый актив;
- финансовое обязательство;
- долевого инструмент

и содержит указания по применению этих определений.

9 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Определение производного инструмента

Производный инструмент - финансовый инструмент или иной договор, находящийся в сфере применения настоящего стандарта (см. пункты 2-7) и обладающий всеми тремя следующими характеристиками.

(а) его стоимость меняется в результате изменения определенной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса или иной переменной (иногда называемой «базовой»), при условии, что указанная переменная - если это нефинансовая переменная - не является специфичной для какой-либо из сторон по договору;

(b) для его приобретения не требуется первоначальная чистая инвестиция или требуется сравнительно небольшая первоначальная чистая инвестиция по сравнению с другими видами договоров, которые, согласно ожиданиям, реагировали бы аналогичным образом на изменения рыночных факторов;

(с) расчеты по нему будут осуществлены на некоторую дату в будущем.

Определения четырех категорий финансовых инструментов

Финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости через прибыль или убыток - финансовый актив или финансовое обязательство, которые отвечают любому из нижеследующих условий:

(а) Они классифицируются как предназначенные для торговли. Финансовый актив или финансовое обязательство классифицируются как предназначенные для торговли, если они:

(i) приобретены или приняты главным образом с целью продажи или обратной покупки в ближайшем будущем;

(ii) при первоначальном признании являются частью портфеля определенных финансовых инструментов, которые управляются как единая группа, и недавняя практика свидетельствует о том, что операции с ними совершались с целью получения краткосрочной прибыли; или

(iii) являются производными инструментами (за исключением производного инструмента, представляющего собой договор финансовой гарантии или инструмент, определенный по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования и являющийся эффективным в этом качестве).

(aa) Они представляют собой условное возмещение приобретателя в рамках объединения бизнесов, в отношении которого применяется МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов».

(b) При первоначальном признании они были классифицированы по усмотрению организации как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Организация может воспользоваться правом на такую классификацию только тогда, когда это разрешено пунктом 11А или обеспечивает представление более уместной информации в результате того, что:

(i) это позволит устранить или значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию (иногда именуемую «учетным несоответствием»), которая иначе возникла бы вследствие использования различных баз оценки активов или обязательств либо признания связанных с ними прибылей и убытков; либо

(ii) управление группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценка ее результатов осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией, и на этой же основе формируется внутренняя информация о такой группе, предоставляемая ключевому управленческому персоналу организации (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), например, совету директоров и генеральному директору организации.

Согласно пунктам 9-11 и В4 МСФО (IFRS) 7 организация обязана раскрывать информацию о финансовых активах и финансовых обязательствах, которые она по собственному усмотрению классифицировала как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. В частности, организация должна раскрыть информацию о том, каким образом она выполнила указанные выше условия. Применительно к инструментам, которые были классифицированы по усмотрению организации как принадлежащие к данной категории в соответствии с подпунктом (ii) выше, такая информация должна включать описание того, каким образом классификация инструментов как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток соотносится с утвержденной стратегией организации по управлению рисками или ее инвестиционной стратегией.

Инвестиции в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок на активном рынке и справедливая стоимость которых не поддается надежной оценке (см. пункт 46(с) и пункты AG80 и AG81 Приложения А), не могут классифицироваться по усмотрению организации как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Следует отметить, что МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» устанавливает требования в отношении оценки справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, необходимость которой вызвана его классификацией в соответствующую категорию по усмотрению организации или по иным причинам либо требованием раскрытия его справедливой стоимости.

Инвестиции, удерживаемые до погашения - производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, при этом в отношении данных активов у организации есть твердое намерение и возможность удерживать их до срока погашения (см. пункты AG16-AG25 Приложения А), за исключением:

(a) тех, которые организация при первоначальном признании по собственному усмотрению классифицирует как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(b) тех, которые организация по собственному усмотрению классифицирует как имеющиеся в наличии для продажи; и

(c) тех, которые соответствуют определению займов и дебиторской задолженности.

Организация не вправе классифицировать какие-либо финансовые активы как удерживаемые до погашения, если в течение текущего финансового года или в течение двух предшествующих финансовых лет осуществила продажу или реклассификацию инвестиций, удерживаемых до погашения, до наступления срока их погашения и в объеме, превышающем незначительный, (незначительный относительно общей суммы инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продаж или реклассификаций, которые:

(i) происходят настолько близко к дате погашения финансового актива или дате, на которую эмитент финансового актива имеет право его досрочного погашения (например, менее чем за три месяца до наступления срока погашения), что возможное изменение рыночной процентной ставки не оказало бы существенного влияния на справедливую стоимость финансового актива;

(ii) происходят после того, как организация получила практически всю первоначальную основную сумму по финансовому активу в результате регулярных или досрочных платежей; или

(iii) вызваны отдельным событием, которое находится вне контроля организации, носит разовый характер, и наступление которого организация не могла обоснованно предвидеть.

Займы и дебиторская задолженность - производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, не котируемые на активном рынке, за исключением:

(a) тех, которые организация намеревается продать немедленно или в ближайшем будущем (такие активы должны быть классифицированы как предназначенные для торговли), а также тех, которые организация при первоначальном признании по собственному усмотрению классифицирует как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(b) тех, которые организация при первоначальном признании по собственному усмотрению классифицирует как имеющиеся в наличии для продажи; или

(с) тех, держатель которых может получить сумму, значительно меньшую, чем сумма его первоначальных инвестиций, по причинам, иным, чем ухудшение кредитного качества актива. Такие активы должны быть классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи.

Доля, приобретенная в группе активов, которые не являются займами или дебиторской задолженностью (например, доля активов взаимного или аналогичного фонда) не является займом или дебиторской задолженностью.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи - производные финансовые активы, которые классифицированы по усмотрению организации как имеющиеся в наличии для продажи либо которые не классифицированы как (а) займы и дебиторская задолженность, (б) инвестиции, удерживаемые до погашения, или (с) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Определение договора финансовой гарантии

Договор финансовой гарантии представляет собой договор, согласно которому выпустившая его сторона обязана произвести определенные выплаты контрагенту для возмещения убытка, понесенного последним в результате того, что указанный в договоре должник не смог совершить платеж в сроки, установленные первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.

Определения, связанные с признанием и оценкой

Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства - сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, - разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, а также за вычетом снижения стоимости (напрямую или путем использования счета оценочного резерва) вследствие обесценения или невозможности взыскания задолженности.

Метод эффективной процентной ставки - метод, применяемый для расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств), а также для распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период. Эффективная процентная ставка - ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, точно до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной процентной ставки организация должна оценить ожидаемые денежные потоки с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, опциона на досрочное погашение, опциона на продление, колл-опциона и аналогичных опционов), но без учета ожидаемых кредитных убытков. В расчет включаются все вознаграждения и суммы,

выплаченные или полученные между сторонами по договору, которые являются неотъемлемой частью эффективной процентной ставки (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»), затраты по сделке и все прочие премии или скидки. Предполагается, что денежные потоки и ожидаемый срок действия группы аналогичных друг другу финансовых инструментов могут быть надежно оценены. Однако в тех редких случаях, когда надежная оценка денежных потоков или ожидаемого срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов) не представляется возможной, организация должна использовать данные по предусмотренным договором денежным потокам на протяжении всего договорного срока действия этого финансового инструмента (или этой группы финансовых инструментов).

Прекращение признания - исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из отчета о финансовом положении организации.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13.)

Покупка или продажа на стандартных условиях - покупка или продажа финансового актива в рамках договора, по условиям которого требуется поставка актива в пределах срока, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.

Затраты по сделке - дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к приобретению, выпуску или выбытию финансового актива или финансового обязательства (см. пункт AG13 Приложения А). Дополнительные затраты - те затраты, которые бы не возникли, если бы организация не приобрела финансовый инструмент, не выпустила его или не произвела его выбытие.

Определения, связанные с учетом хеджирования

Твердое договорное обязательство - имеющее обязательную силу соглашение об обмене определенным количеством ресурсов по определенной цене на определенную дату или даты в будущем.

Прогнозируемая операция - ожидаемая, но еще не оформленная договором будущая операция.

Инструмент хеджирования - определенный по усмотрению организации производный инструмент или (только для хеджирования риска изменений валютных курсов) определенный по усмотрению организации производный финансовый актив или производное финансовое обязательство, справедливая стоимость или денежные потоки по которым должны компенсировать изменения справедливой стоимости или денежных потоков по определенному по усмотрению организации объекту хеджирования (более подробно определение инструмента хеджирования рассматривается в пунктах 72-77 и пунктах AG94-AG97 Приложения А).

Объект хеджирования - актив, обязательство, твердое договорное обязательство, высоковероятная прогнозируемая операция или чистые инвестиции в иностранное подразделение, которые (а) подвергают организацию риску изменений справедливой стоимости или будущих денежных потоков и (б) определены по

усмотрению организации как хеджируемые (более подробно определение объектов хеджирования рассматривается в пунктах 78-84 и пунктах AG98-AG101 Приложения А).

Эффективность хеджирования - степень, в которой изменения справедливой стоимости или денежных потоков по объекту хеджирования, связанные с хеджируемым риском, компенсируются изменениями справедливой стоимости или денежных потоков по инструменту хеджирования (см. пункты AG105-AG113A Приложения А).

Встроенные производные инструменты

10 Встроенный производный инструмент - компонент гибридного (комбинированного) инструмента, также включающего непроизводный основной договор, в результате действия которого некоторые денежные потоки от комбинированного инструмента меняются аналогично тому, как это имеет место в случае самостоятельного производного инструмента. Встроенный производный инструмент определяет изменение некоторых или всех денежных потоков, которые в противном случае определялись бы договором, согласно оговоренной процентной ставке, цене финансового инструмента, цене товара, валютному курсу, индексу цен или ставок, кредитному рейтингу или кредитному индексу или какой-либо другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной, она не является специфичной для какой-либо из сторон по договору. Производный инструмент, который привязан к *финансовому инструменту*, однако по договору может быть передан независимо от такого инструмента или заключен с другим контрагентом, отличным от контрагента по финансовому инструменту, является не встроенным производным инструментом, а отдельным финансовым инструментом.

11 Встроенный производный инструмент должен быть отделен от основного договора и отражен в учете как производный инструмент в соответствии с данным стандартом, только если:

(а) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора (см. пункты AG30 и AG33 Приложения А);

(б) отдельный инструмент, предусматривающий те же условия, что и встроенный производный инструмент, отвечал бы определению производного инструмента; и

(с) гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой признаются в составе прибыли или убытка (т. е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не отделяется).

Если встроенный производный инструмент отделяется, то основной договор должен учитываться в соответствии с настоящим стандартом, если он представляет собой финансовый инструмент, и в соответствии с иными соответствующими стандартами, если он не является финансовым инструментом. Настоящий стандарт не оговаривает обязательного отдельного представления встроенного производного инструмента в отчете о финансовом положении.

11А Несмотря на положения пункта 11, если договор содержит один или несколько встроенных производных инструментов, организация может по собственному усмотрению классифицировать весь гибридный (комбинированный) договор как финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, за исключением следующих случаев:

(а) встроенный(ые) производный(ые) инструмент(ы) не вызывает(ют) значительного изменения денежных потоков по сравнению с теми, которые в противном случае потребовались бы согласно договору; или

(б) при первоначальном рассмотрении аналогичного гибридного (комбинированного) инструмента очевидно, на основе минимального анализа или без такового, что отделение встроенного(ых) производного(ых) инструмента(ов) запрещено, например, встроенный в заем опцион на досрочное погашение, который позволяет держателю осуществлять досрочное погашение займа приблизительно по его амортизированной стоимости.

12 Если организация должна отделить встроенный производный инструмент от основного договора согласно требованиям настоящего стандарта, однако не в состоянии отдельно оценить встроенный производный инструмент на момент приобретения или в конце последующего отчетного периода, она должна по собственному усмотрению классифицировать весь гибридный (комбинированный) договор как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Аналогично, если организация не в состоянии отдельно оценить встроенный производный инструмент, который должен отделяться в случае реклассификации гибридного (комбинированного) договора из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, такая реклассификация запрещается. В этом случае гибридный (комбинированный) договор продолжает целиком классифицироваться как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

13 Если организация не может надежно оценить справедливую стоимость встроенного производного инструмента, исходя из его условий (например, в связи с тем, что встроенный производный инструмент основан на долевым инструменте, по которому не имеется котировки на идентичный инструмент на активном рынке, т. е. исходных данных Уровня 1), то справедливая стоимость встроенного производного инструмента является разницей между справедливой стоимостью гибридного (комбинированного) инструмента и справедливой стоимостью основного договора. Если организация не может оценить справедливую стоимость встроенного производного инструмента с использованием указанного метода, то применяется пункт 12 и гибридный (комбинированный) инструмент классифицируется по усмотрению организации как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Признание и прекращение признания

Первоначальное признание

14 Организация признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении тогда и только тогда, когда организация становится стороной по договору, определяющему условия соответствующего инструмента. (См. пункт 38, касающийся покупки финансовых активов на стандартных условиях.)

Прекращение признания финансового актива

15 В рамках консолидированной финансовой отчетности пункты 16-23 и пункты AG34-AG52 Приложения А применяются на консолидированном уровне. Таким образом, организация сначала консолидирует все дочерние организации в соответствии с МСФО (IFRS) 10, а затем применяет пункты 16-23 и пункты AG34-AG52 Приложения А к образовавшейся группе.

16 Прежде чем оценивать, требуется ли и, если да, в какой мере требуется прекращение признания согласно пунктам 17-23, организация следующим образом определяет, следует ли применить указанные пункты к части финансового актива (либо к части группы аналогичных финансовых активов) или же к финансовому активу (либо к группе аналогичных финансовых активов) в целом:

(а) пункты 17-23 применяются к какой-либо части финансового актива (либо к части группы аналогичных финансовых активов) в том и только в том случае, если эта часть, рассматриваемая на предмет прекращения ее признания, отвечает одному из трех следующих условий:

(i) данная часть включает в себя только конкретно идентифицированные денежные потоки от финансового актива (либо от группы аналогичных финансовых активов). Например, если организация заключает процентный стрип, который дает контрагенту право на получение процентов, но не основной суммы долгового инструмента, то пункты 17-23 применяются к денежным потокам в части процентных платежей;

(ii) данная часть включает в себя только пропорциональную долю денежных потоков от финансового актива (либо от группы аналогичных финансовых активов). Например, если организация заключает соглашение, по которому контрагент получает право на 90-процентную долю всех денежных потоков от долгового инструмента, то пункты 17-23 применяются к 90 процентам этих денежных потоков. В случае если контрагентов несколько, не требуется, чтобы каждый из них имел пропорциональную долю денежных потоков при условии, что передающая организация оставляет за собой пропорциональную долю;

(iii) данная часть включает в себя только пропорциональную долю конкретно идентифицированных денежных потоков от финансового актива (либо от группы аналогичных финансовых активов). Например, если организация заключает соглашение, по которому контрагент получает право на 90-процентную долю процентных поступлений по финансовому активу, то пункты 17-23 применяются к 90 процентам этих процентных поступлений. В случае, если контрагентов несколько, не требуется, чтобы каждый из них имел пропорциональную долю конкретно идентифицированных денежных потоков при условии, что передающая организация оставляет за собой пропорциональную долю;

(b) во всех остальных случаях пункты 17-23 применяются к финансовому активу в целом (или в целом к группе аналогичных финансовых активов). Например, если организация передает (i) права на первые или последние 90 процентов денежных поступлений по финансовому активу (или по группе финансовых активов) или (ii) права на 90 процентов денежных потоков по группе статей дебиторской задолженности, но при этом предоставляет гарантию на то, что компенсирует покупателю кредитные убытки в размере, не превышающем 8 процентов от основной суммы дебиторской задолженности, то пункты 17-23 применяются к этому финансовому активу (или к группе аналогичных финансовых активов) в целом.

В пунктах 17-26 термин «финансовый актив» используется для обозначения либо части финансового актива (или части группы аналогичных финансовых активов), как она определена в подпункте (а) выше, либо финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов) в целом.

17 Организация должна прекратить признание финансового актива тогда и только тогда, когда:

(а) истекает срок действия предусмотренных договором прав на денежные потоки от этого финансового актива; или

(б) она передает этот финансовый актив, как установлено в пунктах 18 и 19, и данная передача соответствует требованиям для прекращения признания, изложенным в пункте 20.

(См. пункт 38 относительно продаж финансовых активов на стандартных условиях.)

18 Организация передала финансовый актив в том и только в том случае, если она:

(а) либо передала предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива;

(б) либо сохранила предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива, но приняла на себя предусмотренную договором обязанность выплачивать эти денежные потоки одному или нескольким получателям в рамках соглашения, которое удовлетворяет условиям, приведенным в пункте 19.

19 Если организация сохраняет предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива («первоначальный актив»), но принимает на себя предусмотренную договором обязанность выплачивать эти денежные потоки одной или нескольким другим организациям («конечные получатели»), то организация отражает данную сделку как передачу финансового актива в том и только в том случае, если выполняются все три следующие условия:

(а) организация не обязана выплачивать конечным получателям какие-либо суммы, если она не получит эквивалентных сумм по первоначальному активу. Краткосрочное размещение средств организацией с правом полного возмещения размещенной суммы плюс начисленные проценты по рыночным ставкам не является нарушением этого условия;

(б) условия соответствующего договора о передаче запрещают организации продавать или передавать первоначальный актив в залог, кроме как конечным

получателям в качестве обеспечения своей обязанности по выплате им денежных потоков;

(с) организация обязана перечислять все денежные потоки, собираемые ею в интересах конечных получателей, без существенных задержек. Кроме того, у организации нет права реинвестировать такие денежные потоки, за исключением инвестиций в денежные средства или эквиваленты денежных средств (как они определены в МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств») в пределах короткого платежного периода с даты сбора денежных потоков до даты требуемого их перечисления конечным получателям, при этом проценты, заработанные от такой инвестиции, передаются конечным получателям.

20 Когда организация передает финансовый актив (см. пункт 18), ей следует оценить степень, в которой она сохраняет риски и выгоды, связанные с правом собственности на этот финансовый актив. В этом случае:

(а) если организация передает практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, то она должна прекратить признание данного финансового актива и отдельно признать в качестве активов или обязательств все права и обязанности, которые были созданы или сохранены при передаче;

(b) если организация сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, то она должна продолжить признание данного финансового актива;

(с) если организация не передает и не сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, то она должна определить, сохранила ли она контроль над данным финансовым активом. В этом случае:

(i) если организация не сохранила контроль, то она должна прекратить признание данного финансового актива и отдельно признать в качестве активов или обязательств все права и обязанности, которые были созданы или сохранены при передаче;

(ii) если организация сохранила контроль, то она должна продолжить признание данного финансового актива в объеме своего продолжающегося участия в этом финансовом активе (см. пункт 30).

21 Передача рисков и выгод (см. пункт 20) оценивается путем сравнения степени подверженности организации изменениям сумм и сроков возникновения чистых денежных потоков по переданному активу до и после его передачи. Организация сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, если ее подверженность изменениям приведенной стоимости будущих чистых денежных потоков от финансового актива не претерпевает значительного изменения в результате данной передачи (например, потому, что организация продала финансовый актив с условием его обратной покупки по фиксированной цене или по цене продажи плюс сумма, соответствующая доходу кредитора). Организация передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, если ее подверженность таким изменениям более не является значительной по отношению к общему результату изменений приведенной стоимости будущих чистых денежных потоков, связанных с финансовым активом (например, потому, что организация продала финансовый актив и оставила за собой лишь опцион на его обратную покупку по *справедливой стоимости* на момент выкупа или же она передала абсолютно пропорциональную долю денежных потоков от большего финансового актива в рамках

соглашения, такого как соглашение с основным кредитором об участии в предоставлении займа, которое отвечает условиям пункта 19).

22 Во многих случаях решение вопроса о том, передала ли организация или сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, будет очевидным и никакой необходимости в выполнении каких-либо расчетов не возникнет. В других случаях необходимо будет рассчитать и сравнить подверженность организации изменениям приведенной стоимости будущих чистых денежных потоков до и после передачи. Расчет и сравнение производятся с использованием в качестве ставки дисконтирования соответствующей текущей рыночной процентной ставки. Во внимание принимаются все обоснованно возможные изменения чистых денежных потоков, при этом большее значение придается тем результатам, вероятность возникновения которых выше.

23 Решение вопроса о том, сохранила ли организация контроль (см. пункт 20(с)) над переданным активом, зависит от возможности принимающей стороны продать этот актив. Если у принимающей стороны имеется практическая возможность продать весь актив целиком независимой третьей стороне и при этом принимающая сторона может использовать эту возможность в одностороннем порядке без необходимости наложения дополнительных ограничений на такую передачу, то организация не сохранила контроль. Во всех других случаях считается, что организация сохранила контроль.

Передачи активов, соответствующие требованиям для прекращения признания (см. пункты 20(а) и (с)(i))

24 Если организация передает финансовый актив в рамках такой сделки, что эта передача соответствует требованиям для полного прекращения признания данного финансового актива, и при этом организация сохраняет право на обслуживание этого финансового актива за вознаграждение, то в отношении данного договора на обслуживание она должна признать либо актив по обслуживанию, либо обязательство по обслуживанию. Если организация ожидает, что подлежащее получению вознаграждение не является достаточной компенсацией за обслуживание, то в отношении своей обязанности осуществлять обслуживание она должна признать обязательство по обслуживанию по его справедливой стоимости. Если организация ожидает, что подлежащее получению вознаграждение будет более чем достаточной компенсацией за осуществление обслуживания, то в отношении своего права на оказание этого обслуживания она должна признать актив по обслуживанию в величине, определенной на основе распределения балансовой стоимости соответствующего большего финансового актива в соответствии с пунктом 27.

25 Если в результате передачи признание финансового актива прекращено полностью, но вследствие этой передачи организация получает новый финансовый актив или принимает на себя новое финансовое обязательство или обязательство по обслуживанию, то организация должна признать этот новый финансовый актив, это финансовое обязательство или обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости.

26 При полном прекращении признания финансового актива разница между:

(а) балансовой стоимостью и

(b) суммой (i) полученного возмещения (включая величину полученного нового актива за вычетом величины принятого на себя нового обязательства) и (ii) накопленных прибыли или убытка, ранее признанных в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 55(b))

должна быть признана в составе прибыли или убытка.

27 Если переданный актив является частью большего финансового актива (например, когда организация передает процентные денежные потоки, составляющие часть долгового инструмента, см. пункт 16(a)) и эта переданная часть соответствует требованиям для полного прекращения ее признания, то прежняя балансовая стоимость большего финансового актива должна быть распределена между той частью, которая продолжает признаваться, и частью, признание которой прекращается, исходя из относительных величин справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Для этой цели оставшийся у организации актив по обслуживанию следует отражать как часть, которая продолжает признаваться. Разница между:

(a) балансовой стоимостью, распределенной на часть, признание которой прекращено, и

(b) суммой (i) величины полученного возмещения (включая величину полученного нового актива за вычетом величины принятого на себя нового обязательства), относящейся к части, признание которой прекращено и (ii) накопленных прибыли или убытка, распределенных на эту часть, которые были ранее признаны в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 55(b)),

должна быть признана в составе прибыли или убытка. Накопленные прибыль или убыток, которые были ранее признаны в составе прочего совокупного дохода, распределяются между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, исходя из относительных величин справедливой стоимости этих частей.

28 Когда организация распределяет прежнюю балансовую стоимость большего финансового актива между той частью, которая продолжает признаваться, и частью, признание которой прекращается, организации нужно оценить справедливую стоимость той части, которая продолжает признаваться. Если у организации имеется опыт продажи частей, аналогичных той части, которая продолжает признаваться, или существуют другие рыночные сделки с подобными частями, то цены недавних фактических сделок обеспечивают наилучшую информацию для расчетной оценки справедливой стоимости указанной части. В случае отсутствия ценовых котировок или недавних рыночных сделок, на основе которых можно было бы определить справедливую стоимость той части, которая продолжает признаваться, наилучшей расчетной оценкой справедливой стоимости является разница между справедливой стоимостью соответствующего большего финансового актива в целом и суммой возмещения, полученного от принимающей стороны за ту часть, признание которой прекращается.

Передачи активов, не соответствующие требованиям для прекращения признания (см. пункт 20(b))

29 Если передача актива не приводит к прекращению признания вследствие того, что организация сохранила практически все риски и выгоды, связанные с

правом собственности на переданный актив, то организация должна продолжить признание всего переданного актива и должна признать финансовое обязательство в отношении полученного возмещения. В последующие периоды организация должна признавать все доходы от этого переданного актива и все расходы, возникающие по этому финансовому обязательству.

Продолжающееся участие в переданных активах (см. пункт 20(c)(ii))

30 Если организация не передала и не сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на переданный актив, но сохранила контроль над переданным активом, то организация продолжает признавать переданный актив в объеме ее продолжающегося участия в данном активе. Объем продолжающегося участия организации в переданном активе определяется степенью ее подверженности риску изменения стоимости переданного актива. Например:

(a) Если продолжающееся участие организации принимает форму гарантии по переданному активу, то объем продолжающегося участия организации ограничивается наименьшей из следующих двух величин: (i) величины данного актива и (ii) максимальной суммы полученного возмещения, которую организация может быть обязана вернуть («сумма гарантии»).

(b) Если продолжающееся участие организации принимает форму выпущенного или купленного опциона (или того и другого вместе) в отношении переданного актива, то объем продолжающегося участия организации ограничивается той величиной переданного актива, которую организация может выкупить. Однако в случае выпущенного пут-опциона в отношении актива, оцениваемого по справедливой стоимости, объем продолжающегося участия организации ограничивается наименьшей из следующих двух величин: справедливой стоимости переданного актива и цены исполнения данного опциона (см. пункт AG48).

(c) Если продолжающееся участие организации принимает форму опциона, предусматривающего осуществление расчетов денежными средствами, или аналогичного условия в отношении переданного актива, то объем продолжающегося участия организации оценивается в том же порядке, что установлен в подпункте (b) выше для опционов, не предусматривающих осуществление расчетов денежными средствами.

31 Если организация продолжает признавать актив в объеме своего продолжающегося участия, организация также признает связанное с ним обязательство. Независимо от других требований настоящего стандарта в части оценки, переданный актив и связанное с ним обязательство оцениваются на основе, отражающей те права и обязанности, которые организация сохранила. Связанное с активом обязательство оценивается таким образом, чтобы чистая балансовая стоимость переданного актива и связанного с ним обязательства представляла собой:

(a) амортизированную стоимость прав и обязанностей, сохраненных организацией, если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости; или

(b) справедливую стоимость сохраненных организацией прав и обязанностей, как они оценивались бы отдельно, если переданный актив оценивается по справедливой стоимости.

32 Организация должна продолжить признание дохода, возникающего в отношении переданного актива, в объеме своего продолжающегося участия и должна признавать расходы, возникающие в отношении связанного с ним обязательства.

33 Для целей последующей оценки признанные изменения справедливой стоимости переданного актива и связанного с ним обязательства учитываются сообразно друг другу в соответствии с пунктом 55 и не подлежат взаимозачету.

34 Если продолжающееся участие организации относится только к части финансового актива (например, когда организация сохраняет опцион на выкуп части переданного актива или сохраняет остаточную долю в этом активе, следствием которой не является сохранение практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на него, и при этом организация сохраняет контроль), то организация распределяет прежнюю балансовую стоимость данного финансового актива между той его частью, которую она продолжает признавать в результате своего продолжающегося участия, и частью, которую она более не признает, исходя из относительной справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Для этих целей применяются требования пункта 28. Разница между:

(a) балансовой стоимостью, распределенной на часть, которая более не признается; и

(b) суммой следующих величин: (i) возмещения, полученного за часть, которая более не признается, и (ii) накопленных прибыли или убытка, распределенных на эту часть, которые были ранее признаны в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 55(b)),

должна быть признана в составе прибыли или убытка. Накопленная прибыль или убыток, которые были ранее признаны в составе прочего совокупного дохода, распределяются между частью, признание которой продолжается, и частью, более не признаваемой, исходя из относительных величин справедливой стоимости этих частей.

35 Если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости, то в отношении связанного с ним обязательства недоступна предусмотренная настоящим стандартом возможность классификации финансового обязательства по усмотрению организации как оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Все передачи активов

36 Если переданный актив продолжает признаваться, то этот актив и связанное с ним обязательство не могут взаимозачитываться. Аналогично организация не должна взаимозачитывать доходы, возникающие от переданного актива, с расходами, возникшими по связанному с ним обязательству (см. пункт 42 МСФО (IAS) 32).

37 Если передающая сторона предоставляет принимающей стороне неденежное обеспечение (такое как долговые или долевыми инструменты), то учет этого обеспечения передающей и принимающей сторонами зависит от того, имеет ли

принимаящая сторона право продать или перезаложить это обеспечение, а также от того, имел ли место дефолт со стороны передающей организации. Передающая и принимающая стороны должны учитывать такое обеспечение следующим образом:

(a) если принимающая сторона имеет право в силу договора или обычая продать или перезаложить это обеспечение, то передающая сторона должна в своем отчете о финансовом положении реклассифицировать указанный актив (например, как актив, переданный по договору займа, долевые инструменты, переданные в залог, или дебиторскую задолженность по сделке РЕПО) отдельно от других активов;

(b) если принимающая сторона продает обеспечение, переданное ей в залог, то она должна признать поступления от продажи и обязательство, оцененное по справедливой стоимости, в отношении своей обязанности вернуть это обеспечение;

(c) если со стороны передающей организации имел место дефолт по условиям договора, и передающая сторона более не вправе ожидать возврата этого обеспечения, она должна прекратить признание указанного обеспечения, а принимающая сторона должна признать это обеспечение в качестве своего актива, которое первоначально оценивается по справедливой стоимости, или, если она уже продала это обеспечение, то прекратить признание своей обязанности по его возврату;

(d) за исключением случая, описанного в подпункте (c), передающая сторона должна по-прежнему отражать указанное обеспечение как свой актив, а принимающая сторона не должна признавать данное обеспечение в качестве актива.

Покупка или продажа финансового актива на стандартных условиях

38 Для признания или прекращения признания - в зависимости от обстоятельств - *покупки или продажи* финансовых активов, осуществленной *на стандартных условиях*, используется метод учета по дате заключения сделки либо метод учета по дате расчетов (см. пункты AG53-AG56 Приложения А).

Прекращение признания финансового обязательства

39 Организация должна исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено, т. е. когда предусмотренная договором обязанность исполнена, аннулирована или прекращена по истечении срока.

40 Сделка между существующими заемщиком и кредитором по замене одного долгового инструмента на другой с существенно отличающимися условиями должна учитываться как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогично существенная модификация условий имеющегося финансового обязательства или его части (независимо от того, вызвана ли она финансовыми затруднениями должника) должна учитываться как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.

41 Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне финансового обязательства (или части финансового обязательства) и суммой выплаченного возмещения, включая переданные неденежные активы или принятые на себя обязательства, должна быть признана в составе прибыли или убытка.

42 Если организация выкупает часть финансового обязательства, она должна распределить прежнюю балансовую стоимость данного финансового обязательства между той частью, которая продолжает признаваться, и частью, признание которой прекращено, исходя из относительных величин справедливой стоимости этих частей на дату выкупа. Разница между (а) балансовой стоимостью, распределенной на часть, признание которой прекращено, и (б) суммой возмещения, включая переданные неденежные активы или принятые на себя обязательства, выплаченной за часть, признание которой прекращено, должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Оценка

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств

43 При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства организация должна оценивать финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости, увеличенной, в случае финансового актива или финансового обязательства, оцениваемых не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к приобретению или выпуску финансового актива или финансового обязательства.

43А Однако, если справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства при первоначальном признании отличается от цены сделки, организация должна применять пункт AG76.

44 При использовании организацией учета по дате расчетов для актива, который впоследствии оценивается первоначальной стоимостью или по амортизированной стоимости, такой актив первоначально признается по справедливой стоимости на дату заключения сделки (см. пункты AG53-AG56 Приложения А).

44А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Последующая оценка финансовых активов

45 Для целей оценки финансового актива после первоначального признания настоящий стандарт предусматривает классификацию финансовых активов по следующим четырем категориям, определенным в пункте 9:

- (a) финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- (b) инвестиции, удерживаемые до погашения;
- (c) займы и дебиторская задолженность; и
- (d) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

Эти категории применяются в целях оценки, а также в целях признания прибыли или убытка согласно настоящему стандарту. Организация может использовать другие описания для этих категорий или другие деления на категории при представлении информации в финансовой отчетности. Организация должна раскрывать в примечаниях информацию, требуемую МСФО (IFRS) 7.

46 После первоначального признания организация должна оценивать финансовые активы, в том числе производные инструменты, являющиеся активами, по справедливой стоимости без вычета затрат по сделке, которые могут быть ею понесены при продаже или ином выбытии, за исключением следующих финансовых активов:

(a) займов и дебиторской задолженности, как этот термин определен в пункте 9, которые должны оцениваться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки;

(b) инвестиций, удерживаемых до погашения, как этот термин определен в пункте 9, которые должны оцениваться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки; и

(c) инвестиций в долевые инструменты, которые не имеют котировки на активном рынке, и справедливая стоимость которых не поддается надежной оценке, а также производных инструментов, связанных с такими долевыми инструментами и подлежащих урегулированию путем поставки таких инструментов. Такие инструменты должны оцениваться по первоначальной стоимости (см. пункты AG80 и AG81 Приложения А).

Финансовые активы, определенные по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования, подлежат оценке согласно требованиям в отношении учета хеджирования, изложенным в пунктах 89-102. Все финансовые активы, кроме оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, подлежат проверке на обесценение в соответствии с пунктами 58-70 и пунктами AG84-AG93 Приложения А.

Последующая оценка финансовых обязательств

47 После первоначального признания организация должна оценивать все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки, за исключением:

(a) финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Такие обязательства, включая производные инструменты, являющиеся обязательствами, должны оцениваться по справедливой стоимости. Исключение составляет производное обязательство, связанное с таким долевым инструментом и подлежащее урегулированию путем поставки такого долевого

инструмента, который не имеет котировки активного рынка на идентичный инструмент (т. е. исходные данные Уровня 1) и справедливая стоимость которого не поддается надежной оценке иным способом. В таком случае обязательство должно оцениваться по первоначальной стоимости;

(b) финансовых обязательств, возникающих, когда передача финансового актива не соответствует требованиям для прекращения признания или когда применяется подход продолжающегося участия. Оценка таких финансовых обязательств производится в соответствии с пунктами 29 и 31;

(c) договоров финансовой гарантии, как этот термин определен в пункте 9. После первоначального признания сторона, выпустившая такой инструмент, должна (за исключением случаев, когда применяются пункты 47(a) или (b)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, где это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18;

(d) обязательств по предоставлению займов по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания сторона, принявшая на себя такое обязательство, должна (за исключением случаев, когда применяется пункт 47(a)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, где это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Финансовые обязательства, определенные по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования, подлежат оценке в соответствии с требованиями учета хеджирования, изложенными в пунктах 89-102.

48-49 [Удалены]

Реклассификация

50 Организация:

(a) не вправе реклассифицировать производный инструмент из категории инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в течение периода владения им или пока этот инструмент находится в обращении;

(b) не вправе реклассифицировать финансовый инструмент из категории инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если при первоначальном признании такой финансовый инструмент был по усмотрению организации классифицирован как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток; и

(c) вправе, если финансовый актив больше не удерживается с целью продажи или обратной покупки в краткосрочной перспективе (даже хотя такой финансовый актив мог быть приобретен или выпущен главным образом с целью продажи или обратной покупки в ближайшем будущем), реклассифицировать такой финансовый

актив из категории инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если выполняются условия, указанные в пунктах 50B и 50D.

Организация не вправе реклассифицировать финансовые инструменты в категорию оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток после первоначального признания.

50A Представленные ниже изменения в обстоятельствах не считаются реклассификацией в целях применения пункта 50:

(a) производный инструмент, который ранее был определен по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования и был эффективным в этом качестве при хеджировании денежных потоков или чистых инвестиций, перестает отвечать требованиям к такому инструменту;

(b) производный инструмент становится определенным по усмотрению организации и эффективным инструментом хеджирования при хеджировании денежных потоков или чистых инвестиций;

(c) финансовые активы реклассифицируются в результате изменения страховой компанией своей учетной политики в соответствии с пунктом 45 МСФО (IFRS) 4.

50B Финансовый актив, к которому применим пункт 50(c) (за исключением финансового актива, относящегося к типу активов, описанному в пункте 50D) может быть реклассифицирован из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, только в редких обстоятельствах.

50C Если организация реклассифицирует финансовый актив из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в соответствии с пунктом 50B, такой финансовый актив должен быть реклассифицирован по его справедливой стоимости на дату реклассификации. Прибыль или убыток, признанные ранее в составе прибыли или убытка за период, не подлежат восстановлению. Справедливая стоимость финансового актива на дату реклассификации становится его новой первоначальной стоимостью или амортизированной стоимостью в зависимости от того, что применимо к данному активу.

50D Финансовый актив, к которому применим пункт 50(c) и который соответствовал бы определению займов и дебиторской задолженности (если бы не требовалось классифицировать данный финансовый актив как предназначенный для торговли при первоначальном признании), может быть реклассифицирован из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если организация имеет намерение и возможность удерживать данный финансовый актив в обозримом будущем или до срока погашения.

50E Финансовый актив, классифицированный как имеющийся в наличии для продажи, который соответствовал бы определению займов и дебиторской задолженности (если бы он не был классифицирован по усмотрению организации как имеющийся в наличии для продажи), может быть реклассифицирован из категории активов, имеющих в наличии для продажи, в категорию займов и дебиторской задолженности, если организация имеет намерение и возможность удерживать данный финансовый актив в обозримом будущем или до срока погашения.

50F Если организация реклассифицирует финансовый актив из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в соответствии с пунктом 50D или из категории активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с пунктом 50E, она должна реклассифицировать данный финансовый актив

по его справедливой стоимости на дату реклассификации. В отношении финансового актива, реклассифицированного в соответствии с пунктом 50D, прибыль или убыток, признанные ранее в составе прибыли или убытка, не подлежат восстановлению. Справедливая стоимость финансового актива на дату реклассификации становится его новой первоначальной стоимостью или амортизированной стоимостью в зависимости от того, что применимо к данному активу. В отношении финансового актива, реклассифицированного из категории активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с пунктом 50E, прибыль или убыток по такому активу, признанные ранее в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 55(b), учитываются в соответствии с пунктом 54.

51 Если в результате изменения намерения или возможности организации классификация инвестиции как удерживаемой до погашения более не уместна, такая инвестиция должна быть реклассифицирована в категорию активов, имеющих в наличии для продажи, и переоценена по справедливой стоимости. При этом разница между ее балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с пунктом 55(b).

52 Если продажа или реклассификация инвестиций, удерживаемых до погашения, в объеме, превышающем незначительный, не соответствует ни одному из условий, указанных в пункте 9, все оставшиеся инвестиции, удерживаемые до погашения, должны быть реклассифицированы в категорию активов, имеющих в наличии для продажи. При такой реклассификации разница между их балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с пунктом 55(b).

53 Если становится возможной надежная оценка финансового актива или финансового обязательства, для которых такая оценка ранее не была возможна, и при этом его требуется оценивать по справедливой стоимости при наличии надежной оценки (см. пункты 46(c) и 47), то данные актив или обязательство должны быть переоценены по справедливой стоимости, а разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна быть учтена в соответствии с пунктом 55.

54 Если в результате изменения намерения или возможности организации, либо в редких обстоятельствах, когда надежная оценка справедливой стоимости становится невозможной (см. пункты 46(c) и 47), либо вследствие окончания указанных в пункте 9 «двух предыдущих финансовых лет», финансовый актив или финансовое обязательство требуется учитывать по первоначальной или амортизированной стоимости, а не по справедливой стоимости, то справедливая стоимость, являющаяся балансовой стоимостью этого финансового актива или финансового обязательства по состоянию на указанную дату, становится новой величиной первоначальной стоимости или амортизированной стоимости этого финансового актива или финансового обязательства в зависимости от того, что применимо. Предыдущие прибыль или убыток, полученные от такого актива, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 55(b), должны учитываться следующим образом:

(а) в случае финансового актива с фиксированным сроком погашения прибыль или убыток должны амортизироваться в состав прибыли или убытка на протяжении остающегося срока инвестиции, удерживаемой до погашения, с использованием метода эффективной процентной ставки. Разницу между новой величиной амортизированной стоимости и суммой к погашению также необходимо амортизировать в течение оставшегося срока до погашения финансового актива с

использованием метода эффективной процентной ставки, аналогично амортизации премии или дисконта. Если финансовый актив впоследствии обесценивается, то прибыль или убыток, признанные в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в соответствии с пунктом 67;

(b) в случае финансового актива, не имеющего фиксированного срока погашения, прибыль или убыток должны признаваться в составе прибыли или убытка в момент продажи или иного выбытия финансового актива. Если финансовый актив впоследствии обесценивается, то предыдущие прибыль или убыток, признанные в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в соответствии с пунктом 67.

Прибыли и убытки

55 Прибыль или убыток, возникающие от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, не являющегося частью отношений хеджирования (см. пункты 89-102), должны признаваться следующим образом:

(a) Прибыль или убыток по финансовому активу или финансовому обязательству, оцениваемому по справедливой стоимости через прибыль или убыток, должны признаваться в составе прибыли или убытка.

(b) Прибыль или убыток по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, должны признаваться в составе прочего совокупного дохода, за исключением убытков от обесценения (см. пункты 67-70) и прибылей и убытков от изменения валютных курсов (см. пункт AG83 Приложения А), до момента прекращения признания данного финансового актива. В этот момент накопленные прибыль или убыток, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году)). Однако процент, рассчитанный с использованием метода эффективной процентной ставки (см. пункт 9), признается в составе прибыли или убытка (см. МСФО (IAS) 18). Дивиденды по имеющимся в наличии для продажи долевым инструментам признаются в составе прибыли или убытка, когда установлено право организации на получение платежа (см. МСФО (IAS) 18).

55А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

56 Прибыль или убыток от финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по амортизированной стоимости (см. пункты 46 и 47), признаются в составе прибыли или убытка в момент прекращения признания или обесценения такого финансового актива или финансового обязательства, а также в процессе амортизации. Однако для финансовых активов или финансовых обязательств, являющихся объектами хеджирования (см. пункты 78-84 и пункты AG98-AG101 Приложения А), учет прибыли или убытка должен осуществляться согласно пунктам 89-102.

57 Если организация признает финансовые активы, используя учет по дате расчетов (см. пункт 38 и пункты AG53 и AG56 Приложения А), то изменение справедливой стоимости актива к получению в течение периода между датой заключения сделки и датой расчетов не признается в отношении активов, оцениваемых по первоначальной или амортизированной стоимости (за исключением убытков от обесценения). Однако в отношении активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменение справедливой стоимости подлежит признанию в составе прибыли или убытка или в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 55.

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам

58 На конец каждого отчетного периода организация должна оценивать наличие объективного свидетельства обесценения финансового актива или группы финансовых активов. При наличии такого свидетельства организация должна применить пункт 63 (для финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости), пункт 66 (для финансовых активов, учитываемых по первоначальной стоимости) или пункт 67 (для финансовых активов, имеющих в наличии для продажи) для определения суммы убытка от обесценения.

59 Считается, что произошло обесценение финансового актива или группы финансовых активов и понесены убытки от обесценения в том и только в том случае, если существует объективное свидетельство обесценения, возникшего в результате одного или нескольких событий, которые имели место с момента первоначального признания актива («событие, приводящее к убытку») и такое приводящее к убытку событие (или события) оказывает влияние на расчетные будущие денежные потоки по финансовому активу или группе финансовых активов, величина которого может быть надежно оценена. В некоторых случаях не представляется возможной идентификация одного отдельного события, которое привело к обесценению. Причиной, вызвавшей обесценение, может быть суммарный эффект нескольких событий. Убытки, ожидаемые в результате будущих событий, не признаются вне зависимости от степени вероятности их понесения. Объективные свидетельства обесценения финансового актива или группы активов включают наблюдаемые данные о следующих событиях, приводящих к убытку, которые стали известны держателю актива:

- (a) значительных финансовых затруднениях эмитента или заемщика;
- (b) нарушении условий договора, таком как дефолт или просрочка платежа по основному долгу или процентам;
- (c) предоставлении кредитором уступки своему заемщику в силу экономических причин или договорных условий, связанных с финансовыми затруднениями этого заемщика, которую кредитор не предоставил бы в ином случае;
- (d) том, что банкротство или иная финансовая реорганизация заемщика становятся вероятными;
- (e) исчезновении активного рынка для данного финансового актива в результате финансовых затруднений; или
- (f) появлении наблюдаемых данных, свидетельствующих об измеримом снижении суммы расчетных будущих денежных потоков по группе финансовых активов после первоначального признания таких активов, хотя такое снижение еще не может быть

идентифицировано в отношении отдельных финансовых активов в группе. Такие данные могут включать:

(i) негативные изменения статуса платежей заемщиков в группе (например, увеличение количества просроченных платежей или заемщиков, которые исчерпали кредитный лимит по кредитным картам и погашают причитающиеся суммы ежемесячными минимальными взносами); или

(ii) национальные или местные экономические условия, которые коррелируют с неплатежами по активам в группе (например, увеличение уровня безработицы в географическом регионе расположения заемщиков, снижение цен на недвижимость в соответствующем регионе в случае ипотечных займов, снижение цен на нефть для кредитов нефтедобывающим компаниям или негативные изменения условий в отрасли, которые влияют на заемщиков, принадлежащих к данной группе).

60 Исчезновение активного рынка в результате прекращения открытой торговли финансовыми инструментами организации не является свидетельством обесценения. Снижение кредитного рейтинга организации само по себе не является свидетельством обесценения, хотя может свидетельствовать об обесценении в совокупности с другими доступными данными. Снижение справедливой стоимости финансового актива ниже первоначальной или амортизированной стоимости не обязательно является свидетельством обесценения (например, снижение справедливой стоимости инвестиции в долговой инструмент в результате повышения безрисковой процентной ставки).

61 В дополнение к типам событий, описанным в пункте 59, объективное свидетельство обесценения инвестиций в долевого инструмент включает информацию о значительных изменениях с неблагоприятным влиянием, имевших место в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой эмитент осуществляет деятельность, указывающих на то, что первоначальная стоимость инвестиции в долевого инструмент может не быть возмещена. Значительное или продолжительное снижение справедливой стоимости инвестиции в долевого инструмент ниже ее первоначальной стоимости также является объективным свидетельством обесценения.

62 В некоторых случаях наблюдаемые данные, требуемые для расчета суммы убытка от обесценения по финансовому активу, могут быть недостаточны или могут не вполне соответствовать текущим обстоятельствам. Например, такая ситуация может возникнуть, когда у заемщика имеются финансовые трудности, и имеется мало данных за прошлые периоды, относящихся к аналогичным заемщикам. В таких случаях, для того чтобы оценить сумму убытка от обесценения, организация использует свое суждение, основанное на опыте. Аналогично организация использует свое суждение, основанное на опыте, для того чтобы скорректировать наблюдаемые данные по группе финансовых активов, с тем чтобы отразить текущие обстоятельства (см. пункт AG89). Использование обоснованных оценок является важной частью процесса подготовки финансовой отчетности и не ставит под сомнение ее надежность.

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости

63 Если имеется объективное свидетельство того, что был понесен убыток от обесценения займов и дебиторской задолженности или инвестиций, удерживаемых до погашения, которые учитываются по амортизированной стоимости, то сумма такого убытка оценивается как разница между балансовой стоимостью соответствующего

актива и приведенной стоимостью расчетных будущих денежных потоков (исключая будущие кредитные убытки, которые не были понесены), дисконтированных по первоначальной эффективной процентной ставке по этому финансовому активу (т. е. эффективной процентной ставке, рассчитанной при первоначальном признании). Балансовая стоимость актива должна быть уменьшена непосредственно или с использованием счета оценочного резерва. Сумма убытка должна быть признана в составе прибыли или убытка.

64 Организация сначала оценивает наличие объективного свидетельства обесценения на индивидуальной основе по каждому индивидуально значительному финансовому активу, а также на индивидуальной или групповой основе по финансовым активам, не являющимся индивидуально значительными (см. пункт 59). Если организация установила отсутствие объективного свидетельства обесценения по финансовому активу, оцененному на индивидуальной основе, независимо от того, является этот актив значительным или нет, она должна включить данный актив в группу финансовых активов со схожими характеристиками кредитного риска и оценить их на предмет обесценения на групповой основе. Активы, оцененные на предмет обесценения на индивидуальной основе, по которым был признан или продолжает признаваться убыток от обесценения, не должны включаться в оценку обесценения на групповой основе.

65 Если в последующем периоде величина убытка от обесценения сокращается и это сокращение можно объективно связать с событием, произошедшим после того, как было признано обесценение (например, с повышением рейтинга кредитоспособности должника), ранее признанный убыток от обесценения следует восстановить либо непосредственно, либо путем корректировки счета оценочного резерва. Указанное восстановление не должно приводить к тому, чтобы балансовая стоимость финансового актива превысила его амортизированную стоимость, рассчитанную, как если бы обесценение не было признано, на дату восстановления обесценения. Сумма восстановленного обесценения должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Финансовые активы, учитываемые по первоначальной стоимости

66 Если существует объективное свидетельство того, что был понесен убыток от обесценения по долевого инструменту, который не имеет котировки активного рынка и который не учитывается по справедливой стоимости вследствие того, что его справедливая стоимость не поддается надежной оценке, или по производному активу, связанному с таким долевым инструментом и подлежащему урегулированию путем поставки такого долевого инструмента, сумма убытка от обесценения оценивается как разница между балансовой стоимостью данного финансового актива и приведенной стоимостью расчетных будущих денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной норме доходности для аналогичного финансового актива (см. пункт 46(с) и пункты AG80 и AG81 Приложения А). Такие убытки от обесценения в дальнейшем не подлежат восстановлению.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

67 Если снижение справедливой стоимости имеющегося в наличии для продажи финансового актива было признано в составе прочего совокупного дохода и при этом имеется объективное свидетельство обесценения этого актива (см. пункт 59), то накопленный убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода, должен быть реклассифицирован из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки, несмотря на то, что признание финансового актива не было прекращено.

68 Сумма накопленного убытка, реклассифицированная из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка согласно пункту 67, должна быть равна разнице между затратами на приобретение актива (за вычетом выплат, полученных в погашение основной суммы, и амортизации) и его текущей справедливой стоимостью, за вычетом убытка от обесценения по этому финансовому активу, ранее признанного в составе прибыли или убытка.

69 Убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка, по инвестиции в долевой инструмент, классифицированной как имеющаяся в наличии для продажи, в дальнейшем не подлежат восстановлению через прибыль или убыток.

70 Если в каком-либо из последующих периодов справедливая стоимость долгового инструмента, классифицированного как имеющийся в наличии для продажи, увеличится и это увеличение можно будет объективно связать с событием, произошедшим после признания убытка от обесценения в составе прибыли или убытка, то убыток от обесценения необходимо будет восстановить, а сумму восстановленного убытка от обесценения признать в составе прибыли или убытка.

Хеджирование

71 Если организация по собственному усмотрению определила отношения хеджирования между инструментом хеджирования и объектом хеджирования, как описано в пунктах 85-88 и пунктах AG102-AG104 Приложения А, то учет прибыли или убытка от этого инструмента хеджирования и от этого объекта хеджирования должен вестись в соответствии с пунктами 89-102.

Инструменты хеджирования

Квалифицируемые инструменты хеджирования

72 Настоящий стандарт не ограничивает обстоятельства, при которых производный инструмент может быть определен по усмотрению организации как инструмент хеджирования, при условии соблюдения критериев пункта 88, за исключением некоторых выпущенных опционов (см. пункт AG94 Приложения А). Однако производный финансовый актив или производное финансовое обязательство могут быть определены по усмотрению организации как инструменты хеджирования только применительно к хеджированию валютного риска.

73 Для целей учета хеджирования только те инструменты, которые заключены с внешней по отношению к отчитывающейся организации стороной (т. е. внешней для группы или отдельной организации, по которой представляется отчетность), могут по усмотрению организации определяться в качестве инструментов хеджирования. Хотя отдельные организации в составе одной консолидированной группы или подразделения одной организации могут осуществлять операции хеджирования с другими организациями в составе данной группы или с другими подразделениями данной организации, такие внутригрупповые операции исключаются при консолидации. Следовательно, такие операции хеджирования не соответствуют критериям применения учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности группы. Несмотря на это, они могут соответствовать критериям применения учета хеджирования в индивидуальной или отдельной финансовой отчетности отдельных организаций, входящих в группу, при условии, что такие операции являются внешними для отдельной организации, по которой представляется отчетность.

Определение инструментов хеджирования по усмотрению организации

74 Как правило, существует единая величина справедливой стоимости для инструмента хеджирования в целом, при этом факторы, вызывающие изменения справедливой стоимости, являются взаимозависимыми. Таким образом, отношения хеджирования определяются по усмотрению организации для всего инструмента хеджирования в целом. Единственными допустимыми исключениями являются:

(а) разделение стоимости договора опциона на внутреннюю стоимость и временную стоимость и определение в качестве инструмента хеджирования только изменений внутренней стоимости опциона, исключая изменения его временной стоимости; и

(б) разделение стоимости форвардного договора на процентный элемент и спот-цену.

Эти исключения допускаются, потому что внутренняя стоимость опциона и премия по форварду, как правило, могут быть оценены отдельно. Динамическая стратегия хеджирования, в которой оценивается и внутренняя стоимость, и временная стоимость договора опциона, может соответствовать критериям применения учета хеджирования.

75 Пропорциональная доля всего инструмента хеджирования, например 50 процентов его номинальной стоимости, может быть определена по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования в отношениях хеджирования. Однако нельзя определять отношения хеджирования только на часть срока, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении.

76 Один инструмент хеджирования может быть определен по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования более чем одного вида рисков при условии, что (а) можно четко идентифицировать хеджируемые риски, (б) можно продемонстрировать эффективность хеджирования, и (с) возможно обеспечить четкое определение данного инструмента хеджирования и четкое определение позиций по различным рискам в качестве объектов хеджирования.

77 Два или более производных инструмента или их пропорциональные доли (либо, в случае хеджирования валютного риска, два или более производных инструмента или их пропорциональные доли либо сочетание производных и производных инструментов или их пропорциональных долей) могут рассматриваться в совокупности и вместе

определяться по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования, включая обстоятельства, в которых риск или риски, возникающие по некоторым производным инструментам, компенсируют риски, возникающие по другим производным инструментам. Однако процентный коллар или другой производный инструмент, который объединяет в себе выпущенный опцион и приобретенный опцион, нельзя квалифицировать как инструмент хеджирования, если в нетто-величине он, по существу, представляет собой выпущенный опцион (по которому получена нетто-премия). Аналогично два или более инструмента (или их пропорциональные доли) могут быть определены по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования только в том случае, если ни один из них не является выпущенным опционом или нетто-выпущенным опционом.

Объекты хеджирования

Квалифицируемые объекты хеджирования

78 Объект хеджирования может представлять собой признанный актив или обязательство, непризнанное твердое договорное обязательство, высоковероятную прогнозируемую операцию либо чистую инвестицию в иностранное подразделение. Объект хеджирования может представлять собой (а) отдельный актив, обязательство, твердое договорное обязательство, высоковероятную прогнозируемую операцию или чистую инвестицию в иностранное подразделение, (b) группу активов, обязательств, твердых договорных обязательств, высоковероятных прогнозируемых операций или чистых инвестиций в иностранные подразделения со схожими характеристиками риска или (c) только при портфельном хеджировании процентного риска, часть портфеля финансовых активов или финансовых обязательств, имеющих общий хеджируемый риск.

79 В отличие от займов и дебиторской задолженности инвестиция, удерживаемая до погашения, не может быть объектом хеджирования в отношении процентного риска или риска досрочного погашения, потому что классификация инвестиции по усмотрению организации как удерживаемой до погашения предполагает намерение удерживать инвестицию до срока погашения вне зависимости от изменений справедливой стоимости или денежных потоков от такой инвестиции, связанных с изменениями процентной ставки. Однако удерживаемая до погашения инвестиция может быть объектом хеджирования в отношении рисков изменения валютных курсов и кредитного риска.

80 Для целей учета хеджирования в качестве объектов хеджирования могут по усмотрению организации определяться только те активы, обязательства, твердые договорные обязательства либо высоковероятные прогнозируемые операции, которые заключаются со сторонами, являющимися внешними по отношению к организации. Следовательно, учет хеджирования может применяться к операциям между организациями, входящими в состав одной группы, только для целей индивидуальной или отдельной финансовой отчетности указанных организаций, но не для целей консолидированной финансовой отчетности группы, кроме консолидированной финансовой отчетности инвестиционной организации, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, поскольку в такой консолидированной финансовой отчетности не будут взаимоисключаться операции между самой инвестиционной организацией и ее дочерними организациями, оцениваемыми по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Однако, в виде исключения, валютный риск по внутригрупповой монетарной статье

(например, кредиторская/дебиторская задолженность между двумя дочерними организациями) может быть квалифицируемым объектом хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, если он приводит к потенциальному возникновению прибылей или убытков вследствие изменения валютных курсов, которые не в полной мере исключаются при консолидации в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов». В соответствии с МСФО (IAS) 21 прибыли и убытки, обусловленные изменениями валютных курсов, по внутригрупповым монетарным статьям не исключаются в полном объеме при консолидации, когда соответствующая внутригрупповая монетарная статья является результатом операции между двумя организациями в рамках группы, имеющими разные функциональные валюты. Кроме того, валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой операции, являющейся высоковероятной, может быть квалифицируемым объектом хеджирования в консолидированной финансовой отчетности при условии, что данная операция выражена в валюте, отличной от функциональной валюты организации, участвующей в данной операции, а валютный риск окажет влияние на консолидированную величину прибыли или убытка.

Определение финансовых статей в качестве объектов хеджирования по усмотрению организации

81 Если объектом хеджирования является финансовый актив или финансовое обязательство, они могут быть определены как объекты хеджирования по отношению к рискам, связанным только с частью их денежных потоков или справедливой стоимости (например, может быть выбран один или более из денежных потоков, предусмотренных договором, или его часть, или может быть определена пропорциональная доля справедливой стоимости), при условии, что эффективность будет поддаваться оценке. Например, организация может по собственному усмотрению определить в качестве хеджируемого риска идентифицируемую и поддающуюся отдельной оценке часть процентного риска по процентному активу или процентному обязательству (например, такой компонент общего процентного риска по хеджируемому финансовому инструменту, как изменение безрисковой или базовой процентной ставки).

81А При хеджировании справедливой стоимости позиции по процентному риску по портфелю финансовых активов или финансовых обязательств (и только при таком хеджировании) хеджируемая часть может быть определена по усмотрению организации в виде денежной величины (например, как сумма в долларах, евро, фунтах или рэндах), а не в виде отдельных активов (или обязательств). Несмотря на то, что для целей управления рисками портфель может включать и активы, и обязательства, величина, определенная по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования, представляет собой либо некоторую сумму активов, либо некоторую сумму обязательств. Определять в качестве объекта хеджирования нетто-величину, включающую и активы, и обязательства, не разрешается. Организация может хеджировать часть процентного риска, связанного указанной величиной, которую она определила по собственному усмотрению. Например, при хеджировании портфеля, который содержит активы с правом досрочного погашения, организация может хеджировать изменение справедливой стоимости в результате изменения хеджируемой процентной ставки на основе ожидаемых, а не договорных дат пересмотра процентной ставки. Если хеджируемая часть основана на ожидаемых датах пересмотра процентной ставки, то при определении изменения справедливой стоимости объекта хеджирования необходимо учитывать влияние, которое изменения хеджируемой процентной ставки окажут на эти ожидаемые даты пересмотра процентной ставки.

Следовательно, когда портфель, содержащий объекты с правом досрочного погашения, хеджируется при помощи производного инструмента, не содержащего права досрочного погашения, возникает неэффективность, если сроки ожидаемого досрочного погашения по объектам в хеджируемом портфеле пересматриваются или если фактические даты досрочного погашения отличаются от ожидаемых.

Определение нефинансовых объектов в качестве объектов хеджирования по усмотрению организации

82 Если объектом хеджирования является нефинансовый актив или нефинансовое обязательство, то он может быть определен по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования либо (а) в отношении валютных рисков, либо (b) в отношении всех рисков в целом, ввиду трудности выделения и оценки соответствующей части денежных потоков или изменений справедливой стоимости, которая относится к конкретным рискам, за исключением валютных.

Определение групп объектов в качестве объектов хеджирования по усмотрению организации

83 Схожие активы или схожие обязательства могут быть объединены и хеджироваться как группа, только если индивидуальные активы или индивидуальные обязательства в этой группе подвергаются тому риску, который определен по усмотрению организации как хеджируемый. При этом изменение справедливой стоимости каждого индивидуального объекта в группе, связанное с хеджируемым риском, должно быть примерно пропорционально общему изменению справедливой стоимости, связанному с хеджируемым риском, по всей группе объектов.

84 Так как организация оценивает эффективность хеджирования путем сравнения изменения справедливой стоимости или денежного потока по инструменту хеджирования (или по группе схожих инструментов хеджирования) и по объекту хеджирования (или по группе схожих объектов хеджирования), сравнение инструмента хеджирования с общей нетто-позицией (например, с нетто-величиной всех активов и обязательств с фиксированной процентной ставкой, имеющих схожие сроки погашения), а не с конкретным объектом хеджирования, не соответствует критериям применения учета хеджирования.

Учет хеджирования

85 Учет хеджирования предусматривает признание в составе прибыли или убытка взаимно компенсирующих изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования.

86 Различают три типа отношений хеджирования:

(а) *хеджирование справедливой стоимости*: хеджируется потенциальное изменение справедливой стоимости признанного актива или обязательства, либо

непризнанного твердого договорного обязательства, либо идентифицированной доли такого актива, обязательства или твердого договорного обязательства, которое обусловлено определенным риском и может оказать влияние на прибыль или убыток;

(b) *хеджирование денежных потоков*: хеджируется потенциальное изменение величины денежных потоков, которое обусловлено определенным риском, связанным с признанным активом или обязательством (например, все или некоторые будущие процентные выплаты по долговому инструменту с переменной ставкой) или с высоковероятной прогнозируемой операцией, и может оказать влияние на прибыль или убыток;

(c) *хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение*, как этот термин определен в МСФО (IAS) 21.

87 Хеджирование валютного риска по твердому договорному обязательству может учитываться либо как хеджирование справедливой стоимости, либо как хеджирование денежных потоков.

88 К отношениям хеджирования разрешено применять учет хеджирования согласно пунктам 89-102, только если они соответствуют всем следующим критериям:

(a) На дату начала данных отношений хеджирования у организации имеется формализованное решение по их определению и оформленная документация по ним, а также документально зафиксированная цель управления рисками и стратегия осуществления хеджирования. В этой документации должны быть указаны инструмент хеджирования, объект хеджирования, описан характер хеджируемого риска и то, каким образом организация будет оценивать, насколько эффективно инструмент хеджирования компенсирует подверженность справедливой стоимости или денежных потоков по объекту хеджирования изменениям, связанным с хеджируемым риском.

(b) Ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным (см. пункты AG105-AG113A Приложения А) для получения компенсирующих изменений справедливой стоимости или денежных потоков, связанных с хеджируемым риском, в соответствии с первоначальной стратегией управления риском, документально зафиксированной для соответствующих отношений хеджирования.

(c) В случае хеджирования денежных потоков прогнозируемая операция, являющаяся объектом хеджирования, должна быть высоковероятной, и в ее результате денежные потоки должны быть подвержены изменениям, которые могут в конечном счете повлиять на финансовый результат.

(d) Эффективность хеджирования должна поддаваться надежной оценке, т. е. справедливая стоимость или денежные потоки по объекту хеджирования, связанные с хеджируемым риском, и справедливая стоимость инструмента хеджирования должны поддаваться надежной оценке.

(e) Хеджирование должно оцениваться на постоянной основе, и хеджирование должно оцениваться как фактически высокоэффективное во всех отчетных периодах, применительно к которым отношения хеджирования были определены по усмотрению организации.

Хеджирование справедливой стоимости

89 Если в течение периода хеджирование справедливой стоимости отвечает условиям, предусмотренным пунктом 88, данные отношения хеджирования должны учитываться следующим образом:

(а) прибыль или убыток от переоценки инструмента хеджирования по справедливой стоимости (для производного инструмента хеджирования) или валютной составляющей его балансовой стоимости, оцененной в соответствии с МСФО (IAS) 21 (для непроизводного инструмента хеджирования) должны признаваться в составе прибыли или убытка; и

(b) прибыль или убыток по объекту хеджирования, связанные с хеджируемым риском, должны корректировать балансовую стоимость этого объекта хеджирования и признаваться в составе прибыли или убытка. Этот метод применяется, если объект хеджирования в отсутствие учета хеджирования оценивался бы по первоначальной стоимости. Если объект хеджирования является финансовым активом, имеющимся в наличии для продажи, прибыль или убыток по объекту хеджирования, связанные с хеджируемым риском, должны признаваться в составе прибыли или убытка.

89А При хеджировании справедливой стоимости позиции по процентному риску по части портфеля финансовых активов или финансовых обязательств (и только при таком хеджировании) требование пункта 89(b) может быть выполнено путем представления относящихся к объекту хеджирования прибыли или убытка:

(а) единой отдельной статьей отчета о финансовом положении в составе активов - в отношении тех периодов пересмотра процентной ставки, в которых объект хеджирования является активом; либо

(b) единой отдельной статьей отчета о финансовом положении в составе обязательств - в отношении тех периодов пересмотра процентной ставки, в которых объект хеджирования является обязательством.

Отдельные статьи отчета о финансовом положении, указанные в подпунктах (а) и (b), должны представляться сразу после финансовых активов или финансовых обязательств. Суммы, включенные в эти статьи, должны быть исключены из отчета о финансовом положении в момент прекращения признания активов или обязательств, к которым они относятся.

90 Если хеджируются только отдельные риски, связанные с объектом хеджирования, то признанные изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, не связанные с хеджируемым риском, признаются в соответствии с пунктом 55.

91 Организация должна перспективно прекратить учет хеджирования, предусмотренный пунктом 89, если:

(а) срок действия инструмента хеджирования истек или этот инструмент продан, прекращен или исполнен. Для целей данного требования замена инструмента хеджирования другим инструментом хеджирования или его пролонгация не считаются истечением его срока или прекращением его действия, если такие замена или пролонгация указаны в составе документально оформленной стратегии организации по хеджированию. Кроме того, для целей данного требования инструмент хеджирования не считается истекшим или прекращенным, если:

(i) вследствие действия либо введения законов или иных нормативных правовых актов стороны инструмента хеджирования договариваются о том, что один или несколько клиринговых контрагентов заменяют первоначального

контрагента и становятся новым контрагентом для каждой из сторон. Для этих целей под клиринговым контрагентом понимается центральный контрагент (иногда называемый «клиринговой организацией» или «клиринговым агентством») либо организация или организации, например участник клиринговой организации либо клиент участника клиринговой организации, которые выступают в качестве контрагента с целью осуществления клиринга центральным контрагентом. Однако в случае, когда стороны инструмента хеджирования заменяют своих первоначальных контрагентов разными контрагентами, требования данного пункта применяются только в том случае, если каждый из этих новых контрагентов осуществляет клиринг с одним и тем же центральным контрагентом;

(ii) прочие изменения инструмента хеджирования, если таковые имеют место, ограничиваются изменениями, необходимыми для осуществления подобной замены контрагента. Указанные изменения ограничиваются теми, что соответствуют условиям, которые ожидалось бы в случае, если бы инструмент хеджирования изначально был предметом осуществления клиринга клиринговым контрагентом. К таким изменениям относятся изменения требований в отношении обеспечения, права на взаимозачет остатков дебиторской и кредиторской задолженности и в отношении взимаемой платы;

(b) хеджирование больше не соответствует критериям учета хеджирования, предусмотренным пунктом 88; или

(c) организация по собственному усмотрению аннулирует определенные ею отношения хеджирования.

92 **Корректировка балансовой стоимости хеджируемого финансового инструмента, для которого используется метод эффективной процентной ставки (либо, в случае портфельного хеджирования процентного риска, отдельной статьи отчета о финансовом положении, описанной в пункте 89А), осуществленная в соответствии с пунктом 89(b), подлежит амортизации с отражением в составе прибыли или убытка. Организация вправе начать начисление амортизации с момента возникновения корректировки, но обязана начать амортизацию не позднее того момента, когда объект хеджирования прекращает корректироваться на величину изменений его справедливой стоимости, связанных с хеджируемым риском. Корректировка определяется на основе пересчитанной эффективной процентной ставки на дату начала такой амортизации. Однако если в случае хеджирования справедливой стоимости процентного риска по портфелю финансовых активов или финансовых обязательств (и только при таком хеджировании) амортизация с использованием пересчитанной эффективной процентной ставки представляется практически неосуществимой, то корректировка должна амортизироваться по линейному методу. Корректировка должна быть полностью амортизирована к моменту погашения финансового инструмента или, в случае портфельного хеджирования процентного риска, до истечения соответствующего периода пересмотра процентной ставки.**

93 **Когда объектом хеджирования является непризнанное твердое договорное обязательство, накопленная величина изменения справедливой стоимости данного объекта хеджирования после его определения по усмотрению организации в качестве такового признается как актив или обязательство с признанием соответствующей суммы прибыли или убытка в составе прибыли или убытка (см. пункт 89(b)). Изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования также признаются в составе прибыли или убытка.**

94 Когда объектом хеджирования в рамках хеджирования справедливой стоимости является твердое договорное обязательство приобрести актив либо принять на себя обязательство, первоначальная балансовая стоимость указанного актива или обязательства, возникших вследствие исполнения организацией данного твердого договорного обязательства, корректируется посредством включения в нее накопленной величины изменения справедливой стоимости твердого договорного обязательства, связанного с хеджируемым риском, которая была признана в отчете о финансовом положении.

Хеджирование денежных потоков

95 Если в течение периода хеджирование денежных потоков отвечает условиям, предусмотренным пунктом 88, данные отношения хеджирования должны учитываться следующим образом:

(a) та часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая определяется как эффективное хеджирование (см. пункт 88), должна признаваться в составе прочего совокупного дохода; и

(b) неэффективная часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования должна признаваться в составе прибыли или убытка.

96 Более подробно хеджирование денежных потоков учитывается следующим образом:

(a) отдельный компонент собственного капитала, связанный с объектом хеджирования, корректируется до наименьшей из следующих величин (в абсолютном выражении):

(i) накопленной величины прибыли или убытка по инструменту хеджирования с момента начала хеджирования; и

(ii) накопленной величины изменения справедливой стоимости (приведенной стоимости) ожидаемых будущих денежных потоков по объекту хеджирования с момента начала хеджирования;

(b) оставшаяся часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования или определенному по усмотрению организации его компоненту (которая представляет собой неэффективность хеджирования) должна признаваться в составе прибыли или убытка; и

(c) если документально оформленная стратегия организации по управлению риском применительно к конкретным отношениям хеджирования исключает из оценки эффективности хеджирования тот или иной компонент прибыли или убытка по инструменту хеджирования или связанные с ним денежные потоки (см. пункты 74, 75 и 88(a)), такой исключаемый компонент прибыли или убытка признается в соответствии с пунктом 55.

97 Если хеджирование прогнозируемой операции впоследствии приводит к признанию финансового актива или финансового обязательства, то соответствующая прибыль или убыток, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95, должны быть реклассифицированы из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году)) в том же периоде или периодах, в течение которых хеджируемые

прогнозируемые денежные потоки влияют на прибыль или убыток (например, в периоды, когда признается процентный доход или процентный расход). Однако если организация ожидает, что весь убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода, или его часть, не будут возмещены в течение одного или более будущих периодов, то она должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки ту сумму, возмещение которой не ожидается.

98 Если хеджирование прогнозируемой операции впоследствии приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, либо если прогнозируемая операция в отношении нефинансового актива или нефинансового обязательства становится твердым договорным обязательством, к которому применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то организация должна принять один из следующих подпунктов (а) или (б):

(а) Она реклассифицирует соответствующие прибыли и убытки, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95, в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году)) в том же периоде или периодах, в течение которых приобретенный актив или принятое обязательство влияет на прибыль или убыток (например, в периоды, когда признается расход по амортизации или себестоимость продаж). Однако если организация ожидает, что весь убыток, признанный в составе прочего совокупного дохода, или его часть не будут возмещены в одном или нескольких будущих периодах, организация должна реклассифицировать из собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки сумму, возмещение которой не ожидается.

(б) Она исключает соответствующие прибыли или убытки, признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95, и включает их в первоначальную стоимость или иную оценку балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства.

99 Организация должна принять подпункт (а) или (б) в пункте 98 в качестве своей учетной политики и применять его последовательно ко всем отношениям хеджирования, к которым относится пункт 98.

100 Для отношений хеджирования денежных потоков, кроме рассматриваемых в пункте 97 и 98, суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода, должны быть реклассифицированы из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году)) в том же периоде или периодах, в течение которых хеджируемые прогнозируемые денежные потоки оказывают влияние на прибыль или убыток (например, когда осуществляется прогнозируемая продажа).

101 В любом из следующих случаев организация должна перспективно прекратить учет хеджирования, предусмотренный пунктами 95-100:

(а) Срок действия инструмента хеджирования истек, или этот инструмент продан, прекращен или исполнен. В этом случае сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода в том периоде, когда хеджирование было эффективным (см. пункт 95(а)), продолжает отражаться в отдельной статье в составе собственного капитала до момента совершения прогнозируемой операции. Когда прогнозируемая операция будет совершена, должны быть применены пункты 97, 98 или 100. Для целей настоящего подпункта замена инструмента хеджирования другим инструментом

хеджирования или его пролонгация не считаются истечением его срока или прекращением его действия, если такие замена или пролонгация указаны в составе документально оформленной стратегии организации по хеджированию. Кроме того, для целей настоящего подпункта инструмент хеджирования не считается истекшим или прекращенным, если:

(i) вследствие действия либо введения законов или иных нормативных правовых актов стороны инструмента хеджирования договариваются о том, что один или несколько клиринговых контрагентов заменяют первоначального контрагента и становятся новым контрагентом для каждой из сторон. Для этих целей под клиринговым контрагентом понимается центральный контрагент (иногда называемый «клиринговой организацией» или «клиринговым агентством») либо организация или организации, например, участник клиринговой организации либо клиент участника клиринговой организации, которые выступают в качестве контрагента с целью осуществления клиринга центральным контрагентом. Однако в случае, когда стороны инструмента хеджирования заменяют своих первоначальных контрагентов разными контрагентами, требования данного пункта применяются только в том случае, если каждый из этих новых контрагентов осуществляет клиринг с одним и тем же центральным контрагентом;

(ii) прочие изменения инструмента хеджирования, если таковые имеют место, ограничиваются изменениями, необходимыми для осуществления подобной замены контрагента. Указанные изменения ограничиваются теми, что соответствуют условиям, которые ожидалось бы в случае, если бы инструмент хеджирования изначально был предметом осуществления клиринга клиринговым контрагентом. К таким изменениям относятся изменения требований в отношении обеспечения, прав на взаимозачет остатков дебиторской и кредиторской задолженности и в отношении взимаемой платы.

(b) Хеджирование перестает соответствовать критериям учета хеджирования, предусмотренным пунктом 88. В этом случае сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода в том периоде, когда хеджирование было эффективным (см. пункт 95(a)), продолжает отражаться в отдельной статье в составе собственного капитала до момента совершения прогнозируемой операции. Когда прогнозируемая операция будет совершена, должны быть применены пункты 97, 98 или 100.

(c) Выполнение прогнозируемой операции более не ожидается, и в этом случае сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 95(a)), должна быть реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки. Совершение прогнозируемой операции, которая больше не является высоковероятной (см. пункт 88(c)), тем не менее, может все еще ожидаться.

(d) Организация по собственному усмотрению аннулирует определенные ею отношения хеджирования. Применительно к хеджированию прогнозируемой операции, сумма накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, признанная в составе прочего совокупного дохода в том периоде, когда хеджирование было эффективным (см. пункт 95(a)), продолжает отражаться в отдельной статье в составе собственного капитала до совершения прогнозируемой операции или до того момента, с которого совершение операции более не ожидается. Когда прогнозируемая операция будет совершена, должны быть применены пункты 97, 98 или 100. Если совершение такой операции более не ожидается, сумма

накопленной прибыли или убытка, признанная в составе прочего совокупного дохода, должна быть реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

Хеджирование чистых инвестиций

102 Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение, включая хеджирование монетарной статьи, учитываемой как часть чистой инвестиции (см. МСФО (IAS) 21), должно учитываться аналогично хеджированию денежных потоков:

(а) та часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая определяется как эффективное хеджирование (см. пункт 88), должна признаваться в составе прочего совокупного дохода; и

(b) неэффективная часть должна признаваться в составе прибыли или убытка.

Величина прибыли или убытка по инструменту хеджирования, относящаяся к эффективной части хеджирования, которая была признана в прочем совокупном доходе, должна быть реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году)) в соответствии с пунктами 48-49 МСФО (IAS) 21 при выбытии или частичном выбытии соответствующего иностранного подразделения.

Дата вступления в силу и переходные положения

103 Организация должна применять настоящий стандарт (включая поправки, выпущенные в марте 2004 года) для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Организация не вправе применять настоящий стандарт (включая поправки, выпущенные в марте 2004 года) для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2005 года, за исключением случаев, когда она также применяет МСФО (IAS) 32 (выпущенный в декабре 2003 года). Если организация применит настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

103А Организация должна применять поправку, содержащуюся в пункте 2(j), в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Если организация применяет Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 *«Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»* в отношении более раннего периода, эту поправку следует применить в отношении такого более раннего периода.

103В Документом *«Договоры финансовой гарантии»* (поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4), опубликованным в августе 2005 года, внесены изменения в пункты 2(e) и (h), 4, 47 и AG4, добавлен пункт AG4А, добавлено новое определение договоров финансовой гарантии в пункте 9 и удален пункт 3. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года

или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит эти поправки к более раннему периоду, то она должна раскрыть этот факт и применить соответствующие поправки к МСФО (IAS) 32³⁵ и МСФО (IFRS) 4 в том же периоде.

³⁵ Если организация применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

103С МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Кроме того, внесены поправки в пункты 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95(a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E(d)(i), AG56, AG67, AG83 и AG99B. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.

103D МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) удален пункт 2(f). Организация должна применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, эта поправка также должна применяться в отношении такого более раннего периода. Однако поправка не распространяется на условное возмещение, возникающее в сделке по объединению бизнесов, по которой дата приобретения предшествует дате применения МСФО (IFRS) 3 (пересмотренного в 2008 году). Вместо этого организация должна отражать такое возмещение в учете в соответствии с пунктами 65A-65E МСФО (IFRS) 3 (с учетом поправок 2010 года).

103E МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) внесена поправка в пункт 102. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, указанная поправка также должна применяться в отношении такого более раннего периода.

103F Организация должна применять поправку, содержащуюся в пункте 2, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит документ *«Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации»* (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенный в феврале 2008 года, в отношении более раннего периода, поправка в пункте 2 должна применяться в отношении такого более раннего периода.

103G Организация должна применять пункты AG99BA, AG99E, AG99F, AG110D и AG110B ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты, в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*. Допускается досрочное применение. Если организация применит документ *«Разрешенные объекты хеджирования»* (поправка к МСФО (IAS) 39) в отношении периодов, начинающихся до 1 июля 2009 года, она должна раскрыть этот факт.

103H Документом *«Реклассификация финансовых активов»* (поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенным в октябре 2008 года, внесены поправки в пункты 50 и AG8 и добавлены пункты 50B-50F. Организация должна применять указанные поправки, начиная с 1 июля 2008 года или после этой даты. Организация не должна реклассифицировать финансовые активы в соответствии с пунктами 50B, 50D или

50E до 1 июля 2008 года. Реклассификация финансового актива, осуществленная 1 ноября 2008 года или после этой даты, должна вступать в силу только с той даты, когда была произведена реклассификация. Реклассификация в соответствии с пунктами 50B, 50D или 50E не должна производиться ретроспективно до 1 июля 2008 года

103I Документом «*Реклассификация финансовых активов - дата вступления в силу и переход*» (поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенным в ноябре 2008 года, внесены поправки в пункт 103H. Организация должна применять указанную поправку, начиная с 1 июля 2008 года или после этой даты.

103J Организация должна применять поправки, сделанные в пункте 12 «*Встроенные производные инструменты*» (поправки к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 9 и МСФО (IAS) 39), выпущенные в марте 2009 года, в отношении годовых периодов, начинающихся 30 июня 2009 года или после этой даты.

103K Пункты 2(g), 97, 100 были добавлены документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в апреле 2009 года. Организация должна применить поправки в пунктах 2(g), 97 и 100 перспективно ко всем договорам с неистекшим сроком для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Организация должна применять данные поправки в пункте AG30(g) для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть данный факт.

103L [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

103M [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

103N Документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в мае 2010 года, внесены поправки в пункт 103D. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

103O [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

103P МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 2(a), 15, AG3, AG36-AG38 и AG4I(a). Организация должна применять данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

103Q МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 и AG96, добавлен пункт 43A и удалены пункты 48-49, AG69-AG75, AG77-AG79 и AG82. Организация должна применять данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

103R Документом «*Инвестиционные организации* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27)», выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 2 и 80. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «*Инвестиционные организации*». Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «*Инвестиционные организации*».

103S-

103U [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

104 Настоящий стандарт должен применяться ретроспективно, за исключением случаев, указанных в пунктах 105-108. Остаток нераспределенной прибыли на начало периода для самого раннего из представленных предыдущих периодов и все другие сравнительные суммы должны корректироваться так, как если бы настоящий стандарт использовался всегда, за исключением случаев, когда пересчет информации был бы практически неосуществим. Если пересчет практически неосуществим, то организация должна раскрыть этот факт и указать, в какой мере информация была пересчитана.

105 Если настоящий стандарт применяется впервые, организации разрешается классифицировать по собственному усмотрению ранее признанный финансовый актив как имеющийся в наличии для продажи. Применительно к такому финансовому активу организация должна признавать все накопленные изменения справедливой стоимости в отдельном компоненте собственного капитала до последующего прекращения признания или обесценения этого актива. В этот момент организация должна реклассифицировать эти накопленные прибыль или убыток из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году)). Организация также обязана:

(a) пересчитать финансовый актив с использованием новой классификации, определенной по усмотрению организации, в сравнительной финансовой отчетности; и

(b) раскрыть справедливую стоимость финансовых активов на дату такой классификации, определенной по усмотрению организации, а также их классификацию и балансовую сумму в предыдущей финансовой отчетности.

105A Организация должна применять пункты 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A и AG33B и опубликованные в 2005 году поправки к пунктам 9, 12 и 13 в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется.

105B Организация, впервые применяющая пункты 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A и AG33B и опубликованные в 2005 году поправки к пунктам 9, 12 и 13 в отношении годового периода, начинающегося до 1 января 2006 года:

(a) при первом применении этих новых и измененных пунктов может по собственному усмотрению классифицировать как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток ранее признанные финансовые активы или финансовые обязательства, которые в указанный момент соответствуют критериям для такой классификации. Если годовой период начинается до 1 сентября 2005 года, такая классификация может быть сделана по усмотрению организации до 1 сентября 2005 года, при этом такой же подход можно применить к финансовым активам и финансовым обязательствам, признанным в промежуток времени между началом этого годового периода и 1 сентября 2005 года. Несмотря на положения пункта 91, в отношении финансовых активов и финансовых обязательств, классифицированных по усмотрению организации как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с настоящим подпунктом, которые ранее были определены по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования при хеджировании справедливой стоимости, соответствующие отношения хеджирования должны быть аннулированы одновременно с классификацией указанных финансовых активов и финансовых обязательств по усмотрению организации как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(b) должна раскрыть справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, классифицированных по усмотрению организации в соответствии с подпунктом (а), на дату классификации, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности;

(с) должна отменить классификацию финансового актива или любого финансового обязательства, которые ранее по усмотрению организации были классифицированы как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если они не удовлетворяют критериям для такой классификации в соответствии с указанными новыми и измененными пунктами. Если после реклассификации финансовый актив или финансовое обязательство подлежат оценке по амортизированной стоимости, дата реклассификации считается датой их первоначального признания;

(d) должна раскрыть справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, по которым была отменена классификация по усмотрению организации в соответствии с подпунктом (с), на дату реклассификации с указанием их новой классификации.

105С Организация, впервые применяющая пункты 11А, 48А, АG4В-АG4К, АG33А и АG33В и опубликованные в 2005 году поправки к пунктам 9, 12 и 13 в отношении годового периода, начинающегося 1 января 2006 года или после этой даты:

(а) должна отменить классификацию финансового актива или любого финансового обязательства, которые ранее по усмотрению организации классифицировались как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, только если они не соответствуют критериям для такой классификации в соответствии с указанными новыми и измененными пунктами. Если после реклассификации финансовый актив или финансовое обязательство подлежат оценке по амортизированной стоимости, дата реклассификации считается датой их первоначального признания;

(b) не вправе по собственному усмотрению классифицировать ранее признанные финансовые активы или финансовые обязательства как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(с) должна раскрыть справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, по которым была отменена классификация по усмотрению организации в соответствии с подпунктом (а), на дату реклассификации с указанием их новой классификации.

105D Организация должна пересчитать свою сравнительную финансовую отчетность с использованием новой классификации, предусмотренной пунктом 105В или 105С, при условии что, применительно к финансовому активу, финансовому обязательству, группе финансовых активов, группе финансовых обязательств или группе финансовых активов и финансовых обязательств, классифицированным по усмотрению организации как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, эти объекты или группы соответствовали бы критериям, установленным в пунктах 9(b)(i), 9(b)(ii) или 11А, на начало сравнительного периода или, если они были приобретены после начала сравнительного периода, соответствовали бы критериям, установленным в пунктах 9(b)(i), 9(b)(ii) или 11, на дату первоначального признания.

106 Организация должна перспективно применять требования по прекращению признания, изложенные в пунктах 15-37 и пунктах АG36-АG52 Приложения А, за исключением случаев, разрешенных согласно пункту 107. Следовательно, если организация прекратила признание финансового актива в соответствии с МСФО (IAS) 39 (в редакции 2000 года) в результате операции, совершенной до 1 января 2004 года, и

признание этих активов не было бы прекращено согласно настоящему стандарту, то организация не должна признавать эти активы.

107 Несмотря на положения пункта 106, организация может применять требования по прекращению признания, содержащиеся в пунктах 15-37 и пунктах AG36-AG52 Приложения А, ретроспективно с даты, которую организация может установить по своему выбору, при условии, что информация, необходимая для применения МСФО (IAS) 39 к активам и обязательствам, признание которых было прекращено в результате прошлых операций, была получена в момент первоначального учета этих операций.

107А Несмотря на положения пункта 104, организация может применять требования, изложенные в последнем предложении пункта AG76 и в пункте AG76А, с использованием любого из следующих способов:

- (а) перспективно в отношении сделок, заключенных после 25 октября 2002 года; или
- (б) перспективно в отношении сделок, заключенных после 1 января 2004 года.

108 Организация не должна корректировать балансовую стоимость нефинансовых активов и нефинансовых обязательств, с тем чтобы исключить прибыли и убытки, относящиеся к хеджированию денежных потоков, которые были включены в балансовую стоимость до начала финансового года, в котором настоящий стандарт был применен впервые. В начале финансового периода, в котором настоящий стандарт применяется впервые, суммы, признанные не в составе прибыли или убытка (а признанные в составе прочего совокупного дохода или непосредственно в собственном капитале), относящиеся к хеджированию твердого договорного обязательства, которое согласно настоящему стандарту учитывается как хеджирование справедливой стоимости, должны быть реклассифицированы как актив или обязательство, за исключением хеджирования валютного риска, которое продолжает учитываться как хеджирование денежных потоков.

108А Организация должна применять последнее предложение пункта 80 и пункты AG99А и AG99В в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация по собственному усмотрению определила в качестве объекта хеджирования внешнюю прогнозируемую операцию, которая:

- (а) выражена в функциональной валюте организации, заключающей сделку,
- (б) приводит к возникновению риска, который может повлиять на консолидированную прибыль или консолидированный убыток (т. е. выражена в валюте, отличной от валюты представления отчетности группы), и
- (с) соответствовала бы критериям применения учета хеджирования, если бы не была выражена в функциональной валюте организации, заключающей эту сделку,

она может применять учет хеджирования в консолидированной финансовой отчетности за период (периоды), предшествующий дате применения последнего предложения пункта 80 и пунктов AG99А и AG99В.

108В Организация не обязана применять пункт AG99В к сравнительной информации, относящейся к периодам, предшествующим дате применения последнего предложения пункта 80 и пункта AG99А.

108С Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункты 9, 73 и AG8 и добавлен пункт 50А. Пункт 80 был добавлен документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января

2009 года или после этой даты. Организация должна применять поправки, содержащиеся в пунктах 9 и 50А, с той же самой даты и тем же самым способом, каким она применяет поправки 2005 года, описанные в пункте 105А. Допускается досрочное применение поправок. Если организация применит поправки в отношении более раннего периода, ей следует раскрыть этот факт.

108D Документом «*Новация производных инструментов и продолжение учета хеджирования*» (поправки к МСФО (IAS) 39), выпущенным в июне 2013 года, были внесены изменения в пункты 91 и 101 и добавлен пункт AG113А. Организация должна применять указанные пункты в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Организация должна применять данные поправки ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*». Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящие поправки досрочно, она должна раскрыть этот факт.

108E [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

108F Документом «*Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.*», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 9 в качестве сопутствующей поправки, обусловленной поправкой к МСФО (IFRS) 3. Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении объединений бизнесов, к которым применяется поправка к МСФО (IFRS) 3.

Прекращение действия прочих нормативных документов

109 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*», пересмотренный в октябре 2000 года.

110 Настоящий стандарт и представляющие сопроводительные материалы к нему Руководство по внедрению заменяют Руководство по внедрению, выпущенное Комитетом по разработке руководства по внедрению МСФО (IAS) 39, учрежденным бывшим КМСФО.

Приложение А Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Сфера применения (пункты 2-7)

AG1 Некоторые договоры предусматривают платежи, основанные на климатических, геологических или иных физических переменных. (Платежи, основанные

на физических переменных, связанных с климатическими условиями, иногда называют «погодными производными инструментами»). Если эти договоры не относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 4, то они относятся к сфере применения настоящего стандарта.

AG2 Настоящий стандарт не изменяет требований в отношении программ вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам», и в отношении договоров, предусматривающих уплату роялти исходя из объема продаж или выручки от предоставления услуг, которые учитываются согласно МСФО (IAS) 18.

AG3 Иногда организация осуществляет, по ее мнению, «стратегическое инвестирование» в долевые инструменты, выпущенные другой организацией, с намерением установить или поддержать долгосрочные рабочие отношения с организацией, являющейся объектом этих инвестиций. Организация-инвестор или организация - участник совместного предприятия использует МСФО (IAS) 28, чтобы определить, следует ли применять метод долевого участия для учета такой инвестиции. Если метод долевого участия не подлежит применению, организация должна применять настоящий стандарт в отношении такой стратегической инвестиции.

AG3A Настоящий стандарт применяется к финансовым активам и финансовым обязательствам страховщиков, кроме прав и обязанностей, которые исключаются пунктом 2(е) на том основании, что они возникают по договорам, относящимся к сфере применения МСФО (IFRS) 4.

AG4 Договоры финансовой гарантии могут иметь разную правовую форму, такую как гарантия, некоторые виды аккредитивов, договор в отношении кредитного дефолта или договор страхования. Порядок их учета не зависит от их правовой формы. Ниже представлены примеры надлежащего порядка учета (см. пункт 2(е)):

(а) Несмотря на то, что договор финансовой гарантии отвечает определению договора страхования в МСФО (IFRS) 4, если передаваемый риск является значительным, сторона, выпустившая этот договор, применяет настоящий стандарт. Тем не менее, если указанная сторона ранее в явной форме заявляла, что она рассматривает такие договоры как договоры страхования и учитывала их в порядке, применимом к договорам страхования, то эта сторона может по собственному усмотрению применять к таким договорам финансовой гарантии либо настоящий стандарт, либо МСФО (IFRS) 4. Если применяется настоящий стандарт, то в соответствии с требованиями пункта 43 сторона, выпустившая договор финансовой гарантии, должна первоначально признать его по справедливой стоимости. Если договор финансовой гарантии был заключен с несвязанной стороной в рамках отдельной сделки между независимыми сторонами, то, в отсутствие свидетельств об обратном, его справедливая стоимость на дату его заключения, вероятнее всего, будет равна величине полученной премии. Впоследствии, кроме случаев, когда этот договор финансовой гарантии был при первоначальном его признании классифицирован по усмотрению организации как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток или когда применяются пункты 29-37 и AG47-AG52 (когда передача финансового актива не удовлетворяет критериям для прекращения его признания или применяется принцип оценки продолжающегося участия), сторона, выпустившая данный договор, оценивает его в большей из следующих двух величин:

(i) сумме, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной сумме за вычетом, когда уместно, накопленной суммы амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 (см. пункт 47(с)).

(b) Некоторые договоры гарантии, связанные с займами, не требуют в качестве неперемного условия для совершения платежа того, чтобы держатель был подвержен

рisku понесения убытков или понес такие убытки в результате того, что должник не совершил платежи по активу, являющемуся предметом гарантии, в установленный срок. Примером такой гарантии является гарантия, требующая совершения платежей в случае изменения определенного кредитного рейтинга или кредитного индекса. Такие гарантии не являются договорами финансовой гарантии, как этот термин определен в настоящем стандарте, и не являются договорами страхования, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 4. Подобные гарантии представляют собой производные инструменты, и к ним выпустившая их сторона применяет настоящий стандарт.

(с) Если договор финансовой гарантии был заключен в связи с продажей товаров, то для решения вопроса о том, в какой момент признавать выручку от выданной гарантии и от продажи товаров, выпустившая этот договор сторона применяет МСФО (IAS) 18.

AG4A Заявления стороны, выпустившей такие договоры, о том, что она рассматривает их как договоры страхования, обычно содержатся где-нибудь в корреспонденции этой стороны с покупателями и регулирующими органами, в договорах, деловой документации и финансовой отчетности. Кроме того, порядок учета договоров страхования зачастую отличается от требований к учету сделок других видов, например договоров, заключенных банками или коммерческими организациями. В таких случаях в финансовой отчетности стороны, выпустившей такие договоры, обычно содержится заявление об использовании ею указанного порядка учета.

Определения (пункты 8 и 9)

Классификация по усмотрению организации финансовых активов или финансовых обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток

AG4B Пункт 9 настоящего стандарта разрешает организации по собственному усмотрению классифицировать финансовый актив, финансовое обязательство или группу финансовых инструментов (финансовые активы, финансовые обязательства или и те, и другие вместе) как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток при условии, что это обеспечит представление более уместной информации.

AG4C Решение организации по собственному усмотрению классифицировать финансовый актив или финансовое обязательство как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток аналогично выбору учетной политики (хотя, в отличие от выбора учетной политики, такую классификацию не требуется применять последовательно в отношении всех аналогичных операций). Когда организации предоставляется такой выбор, согласно пункту 14(b) МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» требуется, чтобы выбранная учетная политика обеспечивала представление в финансовой отчетности надежной и более уместной информации о влиянии операций, прочих событий и условий на финансовое положение, финансовые результаты деятельности или денежные потоки организации. В случае классификации по усмотрению организации в категорию оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, пункт 9 определяет два условия, при которых выполняется требование по представлению более уместной информации. Следовательно, для того чтобы иметь возможность выбрать такую классификацию в

соответствии с пунктом 9, организации нужно показать, что она удовлетворяет одному (или обоим) из этих двух условий.

Пункт 9(b)(i): Классификация по усмотрению организации финансовых активов или финансовых обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток устраняет или значительно уменьшает непоследовательность подходов к оценке или признанию, которая возникла бы в противном случае

AG4D Согласно МСФО (IAS) 39 оценка финансового актива или финансового обязательства и классификация признанных изменений в их стоимости определяются классификацией соответствующего объекта и тем, является ли этот объект частью определенных по усмотрению организации отношений хеджирования. Эти требования могут привести к возникновению непоследовательности подходов к оценке или признанию (иногда именуемой «учетным несоответствием»), когда, например, в отсутствие классификации по усмотрению организации финансового актива и финансового обязательства как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток финансовый актив будет классифицироваться как имеющийся в наличии для продажи (при этом большинство изменений его справедливой стоимости будут признаваться в прочем совокупном доходе), а обязательство, которое организация считает связанным с таким активом, будет оцениваться по амортизированной стоимости (при этом изменения справедливой стоимости не признаются). В подобных обстоятельствах организация может прийти к заключению, что в ее финансовой отчетности будет представлена более уместная информация, если и актив, и обязательство будут классифицироваться как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

AG4E Приведенные ниже примеры показывают, когда это условие может выполняться. Во всех случаях организация вправе использовать данное условие для классификации по собственному усмотрению финансовых активов или финансовых обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, только если при этом соблюдается принцип, приведенный в пункте 9(b)(i).

(a) У организации имеются обязательства, денежные потоки по которым зависят, согласно договору, от результатов по активам, которые в иных случаях классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи. Например, у страховщика могут быть обязательства, содержащие условие дискреционного участия, выплаты по которому основаны на величине реализованных и/или нереализованных инвестиционных доходов по определенной группе активов страховщика. Если оценка этих обязательств отражает текущие рыночные цены, классификация активов как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток приведет к тому, что изменения справедливой стоимости финансовых активов будут признаваться в составе прибыли или убытка в том же периоде, что и соответствующие изменения справедливой стоимости обязательств.

(b) У организации имеются обязательства по договорам страхования, оценка которых включает текущую информацию (что допустимо в соответствии с пунктом 24 МСФО (IFRS) 4), и финансовые активы, которые организация считает связанными с такими обязательствами и которые в противном случае классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи или оценивались бы по амортизированной стоимости.

(c) У организации имеются финансовые активы, финансовые обязательства или одновременно и финансовые активы, и финансовые обязательства, подверженные общему риску, например процентному риску, и это вызывает противоположные изменения их справедливой стоимости, имеющие тенденцию к взаимной компенсации. Однако только часть инструментов оценивалась бы по справедливой стоимости через прибыль или

убыток (т. е. только производные инструменты или инструменты, классифицируемые как предназначенные для торговли). Также может сложиться ситуация, когда требования для применения учета хеджирования не выполняются, например, в связи с невыполнением требований в отношении эффективности, установленных в пункте 88.

(d) У организации имеются финансовые активы, финансовые обязательства или одновременно и финансовые активы, и финансовые обязательства, подверженные общему риску, например, процентному риску, который вызывает противоположные изменения их справедливой стоимости, имеющие тенденцию к взаимной компенсации, и при этом организация не отвечает критериям для применения учета хеджирования, поскольку ни один из этих инструментов не является производным. Кроме того, в отсутствие учета хеджирования имеет место значительное несоответствие при признании прибылей и убытков. Например:

(i) организация профинансировала портфель активов с фиксированной ставкой, которые в иных случаях классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи, путем выпуска облигаций с фиксированной ставкой. При этом изменения справедливой стоимости данных активов и облигаций имеют тенденцию к взаимной компенсации. Отражение в отчетности как активов, так и облигаций по справедливой стоимости через прибыль или убыток исправляет несоответствие, которое в противном случае возникало бы в результате того, что активы оценивались бы по справедливой стоимости с отражением изменений в составе прочего совокупного дохода, а облигации - по амортизированной стоимости;

(ii) организация профинансировала определенную группу займов путем выпуска обращающихся на рынке облигаций, при этом изменения справедливой стоимости займов и облигаций имеют тенденцию к взаимной компенсации. Если в дополнение к этому организация регулярно покупает и продает облигации, но редко покупает и продает займы, если вообще это делает, учет и займов, и облигаций по справедливой стоимости через прибыль или убыток устраняет несоответствие в сроках признания прибылей и убытков, которое в противном случае возникало бы в связи с оценкой и займов, и облигаций по амортизированной стоимости и признанием прибыли или убытка в каждом случае обратной покупки облигации.

AG4F В случаях, аналогичных описанному в предыдущем пункте, классификация по усмотрению организации при первоначальном признании финансовых активов и финансовых обязательств, которые в противном случае оценивались бы иначе, как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может устранить или значительно сократить непоследовательность подходов к оценке или признанию и обеспечить представление более уместной информации. В практических целях организация не обязана одновременно осуществлять операции с активами и обязательствами, приводящими к возникновению непоследовательности подходов к оценке или признанию. Допускается обоснованный временной разрыв при условии, что каждая операция при первоначальном признании классифицируется по усмотрению организации как оцениваемая по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и что в этот момент ожидается, что оставшиеся операции будут осуществлены.

AG4G Если классификация по усмотрению организации лишь части финансовых активов и финансовых обязательств, приводящих к возникновению непоследовательности, как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не обеспечивает устранение или значительное сокращение этой непоследовательности и, следовательно, предоставление более уместной информации, то производить такую классификацию не разрешается. Однако разрешается производить классификацию по усмотрению организации лишь части из определенного количества

аналогичных финансовых активов или аналогичных финансовых обязательств, если это приводит к значительному сокращению (возможно, даже большему, чем в состоянии обеспечить все прочие разрешенные способы классификации) непоследовательности. Допустим, например, что у организации есть определенное количество аналогичных финансовых обязательств, в сумме составляющих 100 д. е.³⁶, и определенное количество аналогичных финансовых активов, в сумме составляющих 50 д. е., но оцениваемых с использованием другой базы. Организация может значительно сократить непоследовательность подходов к оценке, если при первоначальном признании по собственному усмотрению классифицирует как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток все активы, но лишь часть обязательств (например, отдельные обязательства, в сумме составляющие 45 д. е.). Однако, поскольку только весь финансовый инструмент может быть классифицирован по усмотрению организации как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в представленном выше примере организация обязана классифицировать указанным образом одно или несколько обязательств целиком. Она не может по собственному усмотрению классифицировать компонент обязательства (например, изменения стоимости, связанные только с одним видом риска, такие как изменения базовой процентной ставки) или какую-либо часть (т. е. процентную долю) обязательства.

³⁶ В настоящем стандарте монетарные суммы выражаются в «денежных единицах (д. е.)»

Пункт 9(b)(ii): Организация осуществляет управление группой финансовых активов, финансовых обязательств или финансовых активов и финансовых обязательств и оценивает финансовые результаты такой группы на основе справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией

AG4H Организация может управлять группой финансовых активов, группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценивать ее результаты таким образом, что оценка этой группы по справедливой стоимости через прибыль или убыток обеспечит более уместную информацию. В данном случае акцент делается на том, каким образом организация осуществляет управление и оценку результатов, нежели на характере ее финансовых инструментов.

AG4I Приведенные ниже примеры показывают, когда это условие может выполняться. Во всех случаях организация вправе использовать данное условие для классификации по собственному усмотрению финансовых активов или финансовых обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, только если при этом соблюдается принцип, установленный пунктом 9(b)(ii).

(а) Организация специализируется на венчурных инвестициях либо является взаимным фондом, паевым фондом или аналогичной организацией, чья деятельность заключается в осуществлении инвестиций в финансовые активы с целью получения общего дохода по ним в форме процентов или дивидендов и изменений справедливой стоимости. МСФО (IAS) 28 разрешает, чтобы такие инвестиции оценивались по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с настоящим стандартом. Организация вправе применить ту же учетную политику и в отношении прочих инвестиций, управление которыми основано на общем доходе, но степень влияния организации на которые недостаточна для того, чтобы они были отнесены к сфере применения МСФО (IAS) 28.

(b) У организации имеются финансовые активы и финансовые обязательства, подверженные одному или нескольким общим рискам, а управление этими рисками и их оценка производятся на основе справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной политикой управления активами и обязательствами. В качестве примера можно рассмотреть организацию, которая выпустила «структурированные продукты», содержащие множественные встроенные производные инструменты, и управляет связанными с ними рисками на основе справедливой стоимости с использованием комбинации производных и непроизводных финансовых инструментов. Аналогичным примером может быть организация, которая предоставляет займы с фиксированной процентной ставкой и управляет связанным с ними риском изменения базовой процентной ставки, используя сочетание производных и непроизводных финансовых инструментов.

(c) Организация является страховщиком, который держит портфель финансовых активов, управляет этим портфелем с целью максимизации общего дохода по нему (т. е. процентов или дивидендов и изменений справедливой стоимости) и оценивает результаты по этому портфелю на той же основе. Такой портфель может быть предназначен для поддержки конкретных обязательств, собственного капитала или и того, и другого. Если портфель предназначен для поддержки конкретных обязательств, то содержащееся в пункте 9(b)(ii) условие может выполняться в отношении активов вне зависимости от того, использует ли страховщик справедливую стоимость также и для управления этими обязательствами и оценки результатов по ним. Условие, содержащееся в пункте 9(b)(ii), может выполняться в случаях, когда целью страховщика является максимизация общего дохода по активам в долгосрочной перспективе, даже если суммы, выплачиваемые держателям договоров участия, зависят от других факторов, таких как сумма прибылей, реализованных в течение более короткого периода (например, года), или определяются по усмотрению страховщика.

AG4J Как указывалось выше, выполнение этого условия зависит от того, каким образом организация управляет рассматриваемой группой финансовых инструментов и оценивает связанные с ней результаты. Следовательно, с учетом требования к классификации по усмотрению организации при первоначальном признании, организация, которая по собственному усмотрению классифицирует финансовые инструменты как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, на основе этого условия, должна аналогичным образом классифицировать все удовлетворяющие установленным критериям финансовые инструменты, управление которыми, равно как и оценка, осуществляется совместно.

AG4K Документация, регламентирующая стратегию организации, не обязательно должна быть объемной, однако она должна быть достаточной для того, чтобы продемонстрировать соблюдение пункта 9(b)(ii). Составление данной документации для каждой отдельной статьи не требуется, она может относиться ко всему портфелю в целом. Например, если система управления результатами деятельности подразделения, утвержденная ключевым управленческим персоналом организации, явно свидетельствует о том, что результаты его деятельности оцениваются на основе общего дохода, дополнительной документации, демонстрирующей соблюдение пункта 9(b)(ii), не требуется.

Эффективная процентная ставка

AG5 В некоторых случаях финансовые активы приобретаются со значительным дисконтом, который отражает понесенные кредитные убытки. Организации включают такие понесенные кредитные убытки в расчетные денежные потоки при определении эффективной процентной ставки.

AG6 При применении метода эффективной процентной ставки организация обычно амортизирует все вознаграждения и прочие суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке и другие премии или скидки, включенные в расчет эффективной процентной ставки, на протяжении ожидаемого срока действия инструмента. Однако если вознаграждения и другие суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке, премии или скидки относятся к более короткому периоду, то применяется этот период. Такая ситуация возникает, если переменная, к которой относятся вознаграждения и другие суммы, выплаченные или полученные, затраты по сделке, премии или скидки, переоценивается по рыночным ставкам до ожидаемого срока погашения инструмента. В этом случае подходящим периодом амортизации является период до следующей даты такой переоценки. Например, если премия или скидка по инструменту с плавающей ставкой отражает проценты, начисленные по этому инструменту с последней даты выплаты процентов, или изменения рыночных ставок с того момента, когда плавающая ставка процента была приведена в соответствие с рыночными ставками, она будет амортизироваться в течение периода до следующей даты приведения плавающей ставки в соответствие с рыночными ставками. Это связано с тем, что премия или скидка относится к периоду до следующей даты приведения процентной ставки в соответствие с рыночными ставками, потому что на эту дату переменная, к которой относится премия или скидка (т. е. процентные ставки), приводятся в соответствие с рыночными ставками. Однако если премия или скидка является результатом изменения кредитного спреда на плавающую ставку, указанную в инструменте, или других переменных, не приводимых в соответствие с рыночными ставками, то она амортизируется на протяжении ожидаемого срока действия инструмента.

AG7 По финансовым активам и финансовым обязательствам с плавающей процентной ставкой периодическая переоценка денежных потоков с целью отражения движения рыночных процентных ставок приводит к изменению эффективной процентной ставки. Если финансовый актив или финансовое обязательство с плавающей процентной ставкой первоначально признается в основной сумме, подлежащей получению или выплате при наступлении срока погашения, то переоценка будущих процентных выплат обычно не оказывает значительного влияния на балансовую стоимость актива или обязательства.

AG8 Если организация пересматривает расчетные суммы выплат или поступлений, она должна 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 расчетных будущих денежных потоков с использованием первоначальной эффективной процентной ставки финансового инструмента или, если применимо, с использованием пересмотренной эффективной процентной ставки, рассчитанной в соответствии с пунктом 92. Величина корректировки признается в составе прибыли или убытка в качестве дохода или расхода. Если финансовый актив реклассифицирован в соответствии с пунктами 50B, 50D или 50E, и организация впоследствии повышает свои оценки будущих денежных поступлений вследствие повышения возмещаемости таких денежных поступлений, то в результате данного повышения должна быть произведена корректировка эффективной процентной ставки с даты изменения расчетной оценки; на дату изменения расчетной оценки не должна производиться корректировка балансовой стоимости актива.

AG8A-

AG8C [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

Производные инструменты

AG9 Типичными примерами производных инструментов являются фьючерсные и форвардные договоры, договоры «своп» и договоры опциона. Производный инструмент обычно имеет номинальную сумму, которая представляет собой сумму валюты, количество акций, количество единиц веса или объема либо прочие единицы, указанные в договоре. Однако производный инструмент не требует от держателя либо выпускающей его стороны инвестирования или получения номинальной суммы в момент заключения договора. В качестве альтернативы производный инструмент может требовать выплаты либо фиксированной суммы, либо суммы, которая может измениться в результате некоторого будущего события (но не пропорционально изменению базисной переменной), которые не связаны с номинальной суммой. Например, договор может требовать фиксированной выплаты в размере 1 000 д. е. в случае увеличения шестимесячной ставки LIBOR на 100 базисных пунктов. Такой договор является производным инструментом даже несмотря на то, что номинальная сумма не определена.

AG10 Определение производного инструмента в настоящем стандарте включает в себя договоры с расчетами на валовой основе путем поставки базисной статьи (например, форвардный договор на покупку долгового инструмента с фиксированной процентной ставкой). У организации может быть договор на покупку или продажу нефинансового объекта, который может быть урегулирован на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами (например, договор на покупку или продажу товара по фиксированной цене на будущую дату). Такой договор относится к сфере применения настоящего стандарта, за исключением случаев, когда он был заключен и продолжает удерживаться в целях поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании (см. пункты 5-7).

AG11 Одной из определяющих характеристик производного инструмента является то, что предусматриваемая им первоначальная чистая инвестиция меньше, чем та, которая требовалась бы для других видов договоров, которые предположительно аналогично реагировали бы на изменения рыночных факторов. Договор опциона удовлетворяет этому определению, поскольку размер премии меньше, чем инвестиция, которая требовалась бы для получения базисного финансового инструмента, к которому привязан опцион. Валютный своп, который требует первоначального обмена различными валютами с равными справедливыми стоимостями, удовлетворяет определению, поскольку его первоначальная чистая инвестиция равна нулю.

AG12 Покупка или продажа на стандартных условиях обуславливает договорное обязательство по будущим операциям с фиксированной ценой между датой заключения сделки и датой расчета, которое удовлетворяет определению производного инструмента. Однако ввиду своего непродолжительного срока действия договорное обязательство по будущим операциям не признается в качестве производного финансового инструмента. Вместо этого настоящий стандарт предусматривает особый порядок учета таких стандартных договоров (см. пункты 38 и AG53-AG56).

AG12A Определение производного инструмента содержит указания на нефинансовые переменные, не являющиеся специфичными для стороны по договору. К ним относятся индекс убытков от землетрясения в конкретном регионе или индекс температур в конкретном городе. Нефинансовые переменные, специфичные для стороны по договору, включают в себя возникновение или невозникновение пожара, который повреждает или разрушает актив стороны по договору. Изменение справедливой стоимости нефинансового актива является специфичным для его владельца, если справедливая стоимость отражает не только изменения рыночных цен на такие активы (финансовая переменная), но также состояние конкретного удерживаемого нефинансового актива (нефинансовая переменная). Например, если гарантия ликвидационной стоимости конкретного автомобиля подвергает гаранта риску изменений физического состояния автомобиля, изменения такой ликвидационной стоимости являются специфичными для владельца автомобиля.

Затраты по сделке

AG13 Затраты по сделке включают в себя вознаграждения и комиссионные, уплаченные агентам (включая работников, действующих в качестве агентов по продаже), консультантам, брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги и сборы за перевод средств. Затраты по сделке не включают в себя премии и скидки по долговым инструментам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы или затраты на хранение.

Финансовые активы и финансовые обязательства, предназначенные для торговли

AG14 Как правило, торговля характеризуется активными и частыми покупками и продажами, а финансовые инструменты, предназначенные для торговли, обычно используются с целью генерирования прибыли от краткосрочных колебаний цены или маржи дилера.

AG15 Финансовые обязательства, предназначенные для торговли, включают в себя:

(а) производные обязательства, которые не учитываются как инструменты хеджирования;

(b) обязанности в отношении поставки финансовых активов, привлеченных держателем короткой позиции (т. е. организация продает финансовые активы, которые она привлекла в качестве займа, но которыми она еще не владеет);

(с) финансовые обязательства, выпущенные с намерением выкупить их в ближайшем будущем (например, котируемый долговой инструмент, который эмитент может выкупить в ближайшем будущем в зависимости от изменений его справедливой стоимости); и

(d) финансовые обязательства, являющиеся частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управление которыми осуществляется на групповой основе и недавние операции с которыми свидетельствуют о тенденции к получению краткосрочной прибыли.

Тот факт, что обязательство используется для финансирования торговой деятельности, сам по себе не делает обязательство предназначенным для торговли.

Инвестиции, удерживаемые до погашения

AG16 Считается, что организация не имеет твердого намерения удерживать до погашения инвестицию в финансовый актив, имеющий фиксированный срок погашения, если:

(a) организация намеревается удерживать финансовый актив в течение неопределенного времени;

(b) организация готова продать финансовый актив (за исключением возникновения ситуации, носящей разовый характер, которую организация не могла обоснованно предусмотреть) в случае изменения рыночных процентных ставок или рисков, возникновения потребности в ликвидности, изменения степени доступности альтернативных инвестиций и их доходности, изменения в условиях и источниках финансирования или изменения валютного риска; или

(c) эмитент имеет право погасить финансовый актив, выплатив сумму, которая значительно ниже величины его амортизированной стоимости.

AG17 Долговой инструмент с переменной процентной ставкой может соответствовать критериям для инвестиций, удерживаемых до погашения. Долевые инструменты не могут быть инвестициями, удерживаемыми до погашения, в связи с тем, что они имеют неопределенный срок обращения (например, обыкновенные акции), либо в связи с тем, что суммы, которые держатель может по ним получить, могут изменяться непредсказуемым образом (например, по опционам на акции, варрантам и аналогичным правам). Условие, содержащееся в определении инвестиций, удерживаемых до погашения, о наличии фиксированных или определяемых выплат, а также фиксированного срока погашения, означает, что размеры и даты выплат держателю, таких как проценты и основная сумма, должны быть установлены договором. Значительный риск неплатежа не препятствует классификации финансового актива в качестве удерживаемого до погашения при условии, что предусмотренные договором выплаты являются фиксированными или определяемыми и прочие требования к данной классификации выполняются. Если условия бессрочного долгового инструмента предусматривают выплаты процентов на протяжении неопределенного периода, то инструмент не может классифицироваться как удерживаемый до погашения, так как у него отсутствует срок погашения.

AG18 Финансовый актив, который эмитент имеет право погасить досрочно, соответствует критериям классификации в качестве инвестиций, удерживаемых до погашения, если держатель намеревается и имеет возможность удерживать его до момента досрочного погашения или до наступления срока погашения, и при этом держатель получит практически всю его балансовую стоимость. Право эмитента на досрочное погашение в случае его осуществления всего лишь приближает срок погашения актива. Однако если финансовый актив может быть досрочно погашен в такой сумме, которая не позволит держателю получить практически всю его балансовую стоимость, то данный финансовый актив не может быть классифицирован в качестве инвестиции, удерживаемой до погашения. При определении возможности получения практически всей балансовой стоимости актива организация учитывает выплаченную премию и капитализированные затраты по сделке.

AG19 Финансовый актив, держатель которого имеет право досрочно продать его обратно эмитенту (т. е. у держателя есть право потребовать погашения или выкупа финансового актива его эмитентом до наступления срока погашения), не может быть классифицирован как инвестиция, удерживаемая до погашения, так как факт того, что организация заплатила за право досрочной обратной продажи финансового актива, не согласуется с намерением удерживать финансовый актив до наступления срока его погашения.

AG20 Для большинства финансовых активов справедливая стоимость является более подходящим методом оценки, чем амортизированная стоимость. Инвестиции, классифицированные как удерживаемые до погашения, составляют исключение, но только в том случае, если организация имеет твердое намерение и возможность удерживать эти инвестиции до срока погашения. Если действия организации ставят под сомнение ее намерение и возможность удерживать такие инвестиции до срока погашения, то на основании пункта 9 указанное исключение перестает действовать в течение определенного периода времени.

AG21 Маловероятный катастрофический сценарий, такой как массовое изъятие вкладов из банка или аналогичная ситуация, затрагивающая страховщика, не должен приниматься во внимание организацией при принятии решения о том, имеет ли она твердое намерение и возможность удерживать инвестицию до срока погашения.

AG22 Продажи, осуществленные до срока погашения, могут соответствовать условиям пункта 9 и, следовательно, не ставить под вопрос намерение организации удерживать другие инвестиции до срока погашения, если они объясняются одной из следующих причин:

(a) значительным ухудшением платежеспособности эмитента. Например, продажа инвестиции после того, как внешнее рейтинговое агентство понизило кредитный рейтинг эмитента, не обязательно ставит под вопрос намерение организации удерживать другие инвестиции до срока погашения, если данное снижение рейтинга свидетельствует о значительном ухудшении кредитоспособности эмитента по сравнению с его кредитным рейтингом при первоначальном признании инвестиции. Аналогично, если организация использует внутренние рейтинги для оценки рисков, то изменения в таких внутренних рейтингах могут помочь определить тех эмитентов, у которых произошло значительное ухудшение кредитоспособности, при условии, что используемый организацией метод присвоения внутренних рейтингов и изменения в этих рейтингах дают последовательный, надежный и объективный показатель кредитоспособности эмитентов. При наличии свидетельства обесценения финансового актива (см. пункты 58 и 59) снижение кредитоспособности, как правило, считается значительным;

(b) изменением в налоговом законодательстве, в результате которого проценты по инвестициям, удерживаемым до погашения, лишаются статуса необлагаемых налогом или такой статус значительно сокращается (но к таким изменениям не относятся изменения в налоговом законодательстве, в соответствии с которыми пересматриваются предельные ставки налогов, уплачиваемых с процентного дохода);

(c) значительным объединением бизнесов или выбытием значительной части активов (например, продажей сегмента), в результате которого продажа или передача удерживаемых до погашения инвестиций становится необходимой в целях сохранения существующей позиции организации по процентному риску или соблюдения ее политики в отношении кредитного риска (хотя объединение бизнесов и является событием, контролируемым организацией, изменения в ее инвестиционном портфеле, производимые для сохранения позиции по процентному риску или соблюдения политики в отношении

кредитного риска, могут логически вытекать из создавшейся ситуации, но не предполагаться заранее);

(d) изменением в законодательстве или требованиях регулирующих органов, в соответствии с которыми значительно меняется состав допустимых инвестиций или максимально допустимый уровень определенных видов инвестиций, в результате чего организация вынуждена избавиться от инвестиции, удерживаемой до погашения;

(e) значительным повышением нормативных требований к уровню капитала, в результате чего организация вынуждена уменьшить объем своих активов путем продажи инвестиций, удерживаемых до погашения;

(f) значительным повышением показателей степени риска по удерживаемым до погашения инвестициям, используемым для расчета нормативов капитала с учетом риска.

AG23 Считается, что организация не может продемонстрировать возможность удерживать до погашения инвестицию в финансовый актив с фиксированным сроком погашения, если:

(a) организация не имеет доступных финансовых ресурсов для дальнейшего финансирования данной инвестиции до срока погашения; или

(b) деятельность организации подвержена законодательным или иным ограничениям, которые могут воспрепятствовать ее намерению удерживать финансовый актив до срока погашения. (Однако право эмитента на досрочное погашение не обязательно препятствует намерению организации удерживать финансовый актив до срока погашения - см. пункт AG18.)

AG24 Другие обстоятельства, помимо описанных в пунктах AG16-AG23, также могут указывать на то, что организация не имеет твердого намерения или возможности удерживать инвестицию до погашения.

AG25 Организация должна оценивать свое намерение и возможность удерживать до срока погашения инвестиции, классифицированные как удерживаемые до погашения, не только в момент первоначального признания таких финансовых активов, но и на конец каждого последующего отчетного периода.

Займы и дебиторская задолженность

AG26 Любой производный финансовый актив с фиксированными или определенными платежами (в том числе кредитные активы, торговая дебиторская задолженность, инвестиции в долговые инструменты и депозиты в банках) потенциально может соответствовать определению займов и дебиторской задолженности. Однако финансовый актив, котируемый на активном рынке (например, котируемый долговой инструмент, см. пункт AG71), не отвечает требованиям для классификации в качестве займа или дебиторской задолженности. Финансовые активы, не соответствующие определению займов и дебиторской задолженности, могут классифицироваться как инвестиции, удерживаемые до погашения, если они соответствуют критериям для такой классификации (см. пункты 9 и AG16-AG25). При первоначальном признании финансового актива, который в противном случае мог бы классифицироваться как заем или дебиторская задолженность, организация может по собственному усмотрению классифицировать его как финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, либо как имеющийся в наличии для продажи.

Встроенные производные инструменты (пункты 10-13)

AG27 Если основной договор не содержит установленного или заранее определенного срока погашения и представляет собой остаточную долю в чистых активах организации, он имеет экономические характеристики и риски долевого инструмента, при этом встроенный производный инструмент, чтобы рассматриваться в качестве имеющего тесную связь с основным договором, должен обладать характеристиками долевого инструмента, относящимися к той же самой организации. Если основной договор не является долевым инструментом и соответствует определению финансового инструмента, он имеет экономические характеристики и риски долевого инструмента.

AG28 Встроенный неопционный производный инструмент (например, встроенный форвардный договор или своп) отделяется от основного договора на основе его указанных или подразумеваемых основных условий с тем, чтобы он имел нулевую справедливую стоимость при первоначальном признании. Встроенный опционный производный инструмент (например, встроенный пут-опцион колл-опцион, опционы «кэп», «флор» или свопцион) отделяется от основного договора на основе указанных условий опциона. Первоначальная балансовая стоимость основного инструмента равна остаточной сумме после отделения встроенного производного инструмента.

AG29 Как правило, множественные встроенные производные инструменты, содержащиеся в одном инструменте, учитываются как один составной встроенный производный инструмент. Однако встроенные производные инструменты, которые классифицируются как собственный капитал (см. МСФО (IAS) 32), учитываются отдельно от инструментов, которые классифицируются как активы или обязательства. Кроме того, если инструмент имеет более одного встроенного производного инструмента и эти производные инструменты подвержены разным рискам, легко отделимы и независимы друг от друга, они учитываются отдельно друг от друга.

AG30 Экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с основным договором (пункт 11(a)) в приведенных ниже примерах. В случаях, рассмотренных в данных примерах, при допущении, что условия пунктов 11(b) и (c) выполняются, организация учитывает встроенный производный инструмент отдельно от основного договора.

(a) Пут-опцион, встроенный в инструмент, который позволяет держателю требовать от эмитента выкупа данного инструмента за денежные средства или другие активы, величина которых меняется в зависимости от изменения стоимости или индекса акций или товаров, не имеет тесной связи с основным долговым инструментом.

(b) Колл-опцион, встроенный в долевого инструмента, который позволяет эмитенту выкупить этот долевого инструмента по определенной цене, не имеет, с точки зрения держателя, тесной связи с основным долевым инструментом (с точки зрения эмитента, данный колл-опцион является долевым инструментом, если он соответствует условиям для такой классификации в соответствии с МСФО (IAS) 32; в этом случае он не входит в сферу применения настоящего стандарта).

(c) Право на продление или автоматическое условие продления срока, оставшегося до погашения долевого инструмента, не имеют тесной связи с основным долговым инструментом, за исключением случаев, когда в момент продления осуществляется

одновременная корректировка до приблизительной текущей рыночной процентной ставки. Если организация выпускает долговый инструмент и держатель этого долгового инструмента выпускает колл-опцион в отношении долгового инструмента третьей стороне, эмитент рассматривает такой колл-опцион как продлевающий срок до погашения долгового инструмента при условии, что от эмитента можно потребовать участия или содействия в перепродаже долгового инструмента в результате исполнения колл-опциона.

(d) Индексируемые по ценам долевых инструментов платежи по процентам или основной сумме долга, встроенные в основной долговый инструмент или в договор страхования (посредством которых величина процентов или основной суммы долга привязана к стоимости долевых инструментов), не имеют тесной связи с основным инструментом, так как риски, присущие основному инструменту, и риски встроенного производного инструмента, различаются.

(e) Индексируемые по ценам на товары платежи по процентам или основной сумме долга, встроенные в основной долговый инструмент или в договор страхования (посредством которых величина процентов или основной суммы долга привязана к цене товара (например, золота)), не имеют тесной связи с основным инструментом, так как риски, присущие основному инструменту, и риски встроенного производного инструмента, различаются.

(f) Встроенное в конвертируемый долговый инструмент право на конвертацию в долевые ценные бумаги, не имеет, с точки зрения держателя инструмента, тесной связи с основным долговым инструментом (с точки зрения эмитента, опцион на конвертацию в долевые ценные бумаги является долевым инструментом и не входит в сферу применения настоящего стандарта, если он соответствует условиям для такой классификации в соответствии с МСФО (IAS) 32).

(g) Колл-опцион, пут-опцион или опцион на досрочное погашение, встроенные в основной долговый договор или договор страхования, не имеют тесной связи с основным договором, за исключением тех случаев, когда:

(i) цена исполнения опциона примерно равна амортизированной стоимости основного долгового инструмента или балансовой стоимости основного договора страхования на каждую дату исполнения; или

(ii) цена исполнения опциона на досрочное погашение возмещает кредитору сумму в размере примерной приведенной стоимости потерянных процентов за оставшийся срок действия основного договора. Утраченные проценты рассчитываются как произведение досрочно погашенной основной суммы долга и разницы в процентных ставках. Разница в процентных ставках - превышение эффективной процентной ставки по основному договору над эффективной процентной ставкой, которую получила бы организация на дату досрочного погашения, если бы реинвестировала досрочно погашенную основную сумму долга в аналогичный договор на оставшийся срок основного договора.

Анализ наличия тесной связи колл-опциона или пут-опциона с основным долговым договором осуществляется до отделения элемента «собственный капитал» конвертируемого долгового инструмента в соответствии с МСФО (IAS) 32.

(h) Кредитные производные инструменты, встроенные в основной долговый инструмент, которые позволяют одной стороне («выгодоприобретателю») передать кредитный риск по определенному активу, возможно не находящемуся в его собственности, другой стороне («гаранту»), не имеют тесной связи с основным долговым инструментом. Такие кредитные производные инструменты позволяют гаранту принять на себя кредитный риск, связанный с указанным активом, не владея им напрямую.

AG31 Примером гибридного инструмента является финансовый инструмент, дающий его держателю право вернуть финансовый инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другие финансовые активы, величина которых меняется в зависимости от изменения индекса долевых инструментов или товара, который может повышаться или понижаться («инструмент с правом обратной продажи»). За исключением тех случаев, когда при первоначальном признании эмитент классифицирует инструмент с правом обратной продажи в качестве финансового обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток, он должен отделить встроенный производный инструмент (т. е. индексируемую выплату основной суммы долга) в соответствии с пунктом 11, так как основной договор является долговым инструментом в соответствии с пунктом AG27, а в соответствии с пунктом AG30(а) индексируемая выплата основной суммы долга не имеет тесной связи с основным долговым инструментом. В связи с тем, что выплата основной суммы долга может увеличиваться или уменьшаться, встроенный производный инструмент является неопционным производным инструментом, стоимость которого индексируется по базовой переменной.

AG32 В случае с инструментом с правом обратной продажи, который в любое время можно продать обратно эмитенту за денежную сумму, равную пропорциональной доле стоимости чистых активов организации (например, паи взаимного инвестиционного фонда открытого типа или некоторые инвестиционные продукты, связанные с паями), эффект отделения встроенного производного инструмента и учета каждого компонента состоит в оценке комбинированного инструмента в сумме погашения, которая подлежала бы оплате на дату окончания отчетного периода, если бы держатель исполнил свое право продать инструмент обратно эмитенту.

AG33 В приведенных ниже примерах экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента имеют тесную связь с экономическими характеристиками и рисками основного договора. В случаях, рассмотренных в данных примерах, организация не учитывает встроенный производный инструмент отдельно от основного договора.

(а) Встроенный производный инструмент, в основе которого лежит процентная ставка или индекс процентной ставки, который может изменить сумму процентов, которые в противном случае были бы выплачены или получены по процентному основному долговому договору или договору страхования, имеет тесную связь с основным договором, кроме случаев, когда расчеты по комбинированному инструменту могут быть произведены таким образом, что его держатель не сможет возместить практически всю стоимость признанной инвестиции или встроенный производный инструмент может, как минимум, удвоить первоначальную норму доходности держателя по основному договору и привести к норме доходности по меньшей мере в два раза превышающей рыночную доходность по договору, имеющему такие же условия, что и основной договор.

(b) Встроенный «флор» или «кэп» процентной ставки по долговому договору или договору страхования тесно связан с основным договором при условии, что в момент заключения договора «кэп» находится на уровне рыночной процентной ставки или выше нее, а «флор» находится на уровне рыночной процентной ставки или ниже нее, при этом «кэп» и «флор» не подвержены эффекту рычага по отношению к основному договору. Аналогично условия, включенные в договор на покупку или продажу актива (например, товара), которые устанавливают «кэп» и «флор» цены, подлежащей уплате или получению за этот актив, тесно связаны с основным договором, если «кэп» и «флор» имели невыгодную цену исполнения в момент заключения договора и не подвержены эффекту рычага.

(с) Встроенный производный инструмент на иностранную валюту, который обеспечивает поток выплат процентов или основной суммы, выраженных в иностранной валюте, и встроен в основной долговой инструмент (например, бивалютная облигация), тесно связан с основным долговым инструментом. Такой производный инструмент не отделяется от основного инструмента, поскольку в соответствии с МСФО (IAS) 21 прибыли или убытки от изменения курсов иностранных валют по монетарным статьям должны признаваться в составе прибыли или убытка.

(d) Производный инструмент на иностранную валюту, встроенный в основной договор, являющийся договором страхования или не являющийся финансовым инструментом (например, договор на покупку или продажу нефинансового объекта, цена по которому выражена в иностранной валюте), тесно связан с основным договором при условии, что он не подвержен эффекту рычага, не содержит характеристик опциона и требует, чтобы платежи были выражены в одной из следующих валют:

(i) функциональной валюте одной из основных сторон по договору;

(ii) валюте, в которой обычно устанавливается цена соответствующих приобретаемых или поставляемых товаров или услуги в ходе коммерческих операций по всему миру (например, доллар США для операций с сырой нефтью); или

(iii) валюте, которая широко используется в договорах на покупку или продажу нефинансовых объектов в экономической среде, в которой совершается операция (например, относительно стабильная и ликвидная валюта, обычно используемая при совершении внутренних или внешнеторговых операций).

(е) Встроенный опцион на досрочное погашение в процентном стрипе или стрипе основной суммы тесно связан с основным договором при условии, что основной договор (i) первоначально появился в результате отделения права на получение предусмотренных договором денежных потоков по финансовому инструменту, который сам по себе не содержал встроенный производный инструмент, и (ii) не содержит каких-либо условий, отсутствующих в первоначальном основном долговом договоре.

(f) Встроенный производный инструмент в основном договоре аренды тесно связан с основным договором, если встроенный производный инструмент представляет собой (i) индекс, привязанный к инфляции, например индексирование арендных платежей по индексу потребительских цен (при условии, что аренда не подвержена эффекту рычага и индекс привязан к инфляции в экономической среде, в которой ведет свою деятельность организация), (ii) условную арендную плату, основанную на соответствующем объеме продаж, или (iii) условную арендную плату, основанную на переменных процентных ставках.

(g) Привязка к стоимости пая, встроенная в основной финансовый инструмент или основной договор страхования, тесно связана с основным инструментом или основным договором, если платежи, выраженные в паях, оцениваются по текущей стоимости пая, отражающей справедливую стоимость активов фонда. Привязка к стоимости пая является договорным условием, требующим осуществления платежей, выраженных в паях внутреннего или внешнего инвестиционного фонда.

(h) Производный инструмент, встроенный в договор страхования, тесно связан с основным договором страхования, если встроенный производный инструмент и основной договор страхования настолько взаимозависимы, что организация не может оценить встроенный производный инструмент отдельно (т. е. без рассмотрения основного договора).

Инструменты, содержащие встроенные производные инструменты

AG33A Если организация становится стороной гибридного (комбинированного) инструмента, который содержит один или несколько встроенных производных инструментов, пункт 11 требует, чтобы организация идентифицировала такой встроенный производный инструмент, оценила необходимость его отделения от основного договора и оценивала производные инструменты, которые должны быть отделены, по справедливой стоимости при первоначальном признании и впоследствии. Эти требования могут оказаться более сложными или привести к возникновению менее надежных оценок по сравнению с оценкой всего инструмента по справедливой стоимости через прибыль или убыток. По этой причине настоящий стандарт разрешает классификацию по усмотрению организации всего инструмента как оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

AG33B Такая классификация по усмотрению организации может быть использована вне зависимости от того, разрешено ли отделение встроенных производных инструментов от основного договора согласно пункту 11 или нет. Однако пункт 11A не может использоваться для обоснования классификации гибридного (комбинированного) инструмента по усмотрению организации как оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток в случаях, предусмотренных пунктами 11A(a) и (b), поскольку это не приводит ни к упрощению учета, ни к повышению надежности информации.

Признание и прекращение признания (пункты 14-42)

Первоначальное признание (пункт 14)

AG34 Вследствие принципа, предусмотренного пунктом 14, организация признает в отчете о финансовом положении все свои предусмотренные договором права и обязанности по производным инструментам как активы и обязательства соответственно, за исключением производных инструментов, которые не позволяют учитывать передачу финансовых активов как продажу (см. пункт AG49). Если передача финансового актива не соответствует критериям для прекращения его признания, принимающая сторона не признает переданный ей актив в качестве своего актива (см. пункт AG50).

AG35 Ниже представлены примеры применения принципа, изложенного в пункте 14:

(a) Безусловная дебиторская и кредиторская задолженность признается как актив или обязательство, когда организация становится стороной по договору, вследствие заключения которого у нее возникает юридическое право на получение денежных средств или юридическая обязанность выплатить денежные средства.

(b) Активы, которые будут приобретены организацией, и обязательства, которые возникнут у нее в результате принятия на себя твердого договорного обязательства купить или продать товары или услуги, обычно не признаются до тех пор, пока хотя бы одна из сторон не выполнит своих договорных обязательств. Например, организация, получившая твердый заказ, как правило, не признает актив (а организация, разместившая этот заказ, не

признает обязательство) в момент принятия на себя соответствующего договорного обязательства, а, напротив, откладывает признание до момента отгрузки или поставки заказанных товаров или оказания услуг. Если твердое договорное обязательство на покупку или продажу нефинансовых объектов входит в сферу применения настоящего стандарта в соответствии с пунктами 5-7, то его чистая справедливая стоимость признается как актив или обязательство на дату принятия на себя соответствующих обязательств по договору (см. ниже). Кроме того, если ранее непризнанное твердое договорное обязательство определяется по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования в отношениях хеджирования справедливой стоимости, то изменение чистой справедливой стоимости, связанное с хеджируемым риском, признается как актив или обязательство после начала хеджирования (см. пункты 93 и 94).

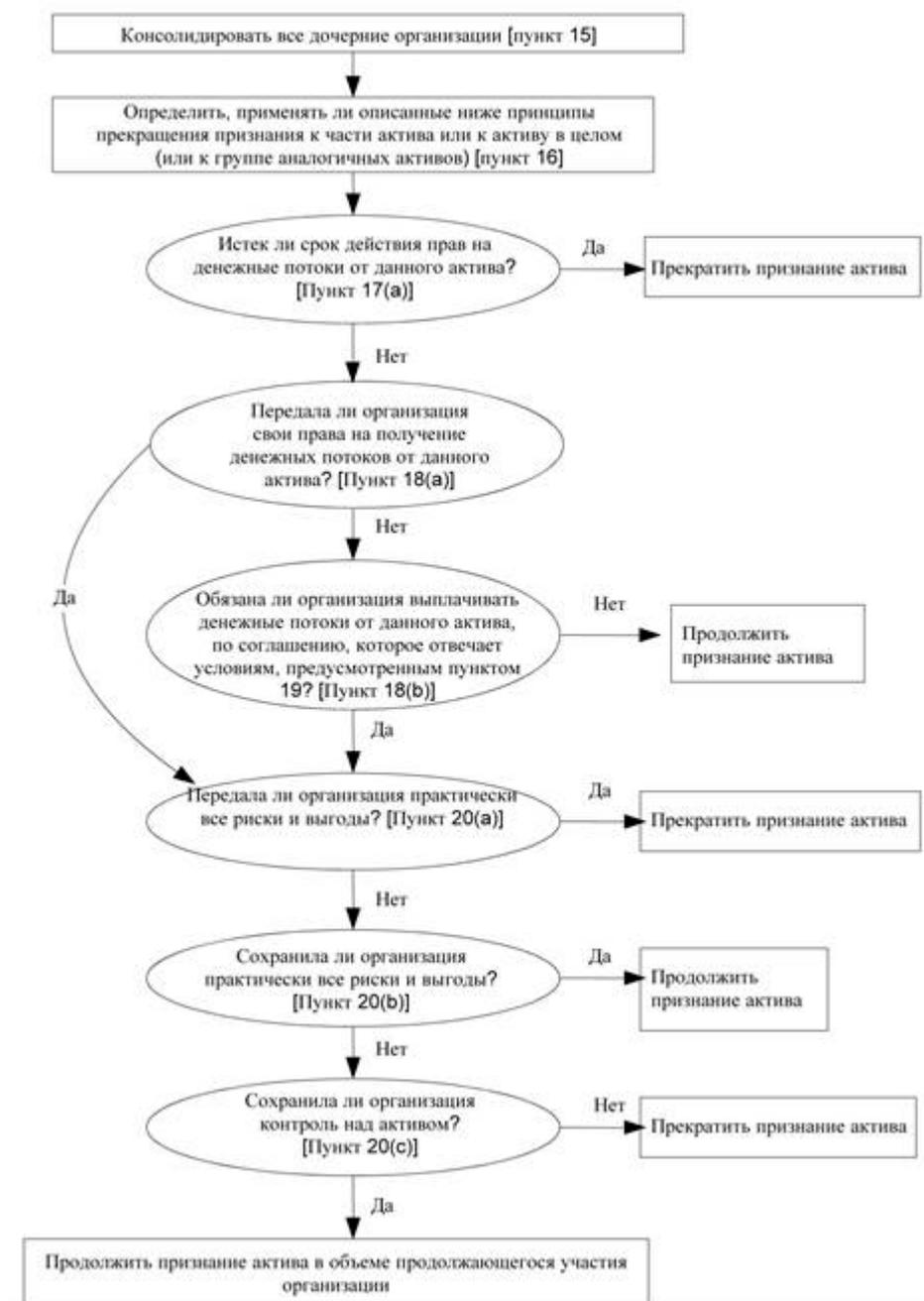
(с) Форвардный договор, относящийся к сфере применения настоящего стандарта (см. пункты 2-7), признается как актив или обязательство на дату принятия на себя соответствующего обязательства, а не на дату осуществления расчетов. Когда организация становится стороной по форвардному договору, справедливая стоимость ее права зачастую равна справедливой стоимости ее обязанности, следовательно, нетто-величина справедливой стоимости данного форварда равна нулю. Если нетто-величина справедливой стоимости таких прав и обязанностей не равна нулю, то договор признается как актив или обязательство.

(d) Договоры опциона, которые относятся к сфере применения настоящего стандарта (см. пункты 2-7), признаются в качестве активов или обязательств, когда держатель или продавец опциона становится стороной по соответствующему договору.

(е) Запланированные будущие сделки, независимо от того, насколько высока вероятность их осуществления, не являются активами и обязательствами, так как организация не стала стороной по договору.

Прекращение признания финансового актива (пункты 15-37)

AG36 Представленная ниже блок-схема иллюстрирует подход к решению вопроса о том, следует ли прекращать признание финансового актива и, если следует, то в каком объеме.



Соглашения, в рамках которых организация сохраняет предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива, но принимает на себя предусмотренную договором обязанность выплачивать эти денежные потоки одному или нескольким получателям (пункт 18(b))

AG37 Ситуация, описанная в пункте 18(b), когда организация сохраняет предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива, но принимает на себя предусмотренную договором обязанность выплачивать эти денежные потоки одному или нескольким получателям, возникает, например, если организация является трастом и предоставляет инвесторам бенефициарные доли участия в принадлежащих ей базовых финансовых активах и обеспечивает обслуживание этих финансовых активов. В таком случае указанные финансовые активы удовлетворяют

критериям прекращения признания, если выполняются условия, предусмотренные пунктами 19 и 20.

AG38 Применительно к пункту 19 организация может быть, например, стороной, создавшей этот финансовый актив, или может представлять собой группу, включающую в себя дочернюю организацию, которая приобрела этот финансовый актив и передает денежные потоки от него сторонним инвесторам.

Оценка передачи рисков и выгод, связанных с правом собственности (пункт 20)

AG39 Примерами ситуаций, когда организация передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, являются:

(а) безусловная продажа финансового актива;

(b) продажа финансового актива вместе с опционом на выкуп этого финансового актива по его справедливой стоимости на момент выкупа; и

(с) продажа финансового актива вместе с пут-опционом или колл-опционом, имеющими статус «глубоко вне денег» (т. е. цена исполнения опциона настолько невыгодна в настоящий момент времени, что почти отсутствует вероятность того, что до истечения срока действия этого опциона он станет выгодным для исполнения).

AG40 Примерами ситуаций, когда организация сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, являются:

(а) сделка продажи с обратной покупкой, если цена обратной покупки является фиксированной или равна цене продажи плюс сумма, соответствующая доходу кредитора;

(b) соглашение о предоставлении ценных бумаг по договору займа;

(с) продажа финансового актива вместе со свопом совокупного дохода, который передает подверженность рыночному риску обратно организации;

(d) продажа финансового актива вместе с пут-опционом или колл-опционом, имеющими статус «глубоко в деньгах» (т. е. цена исполнения опциона настолько выгодна в настоящий момент времени, что почти отсутствует вероятность того, что до истечения срока действия этого опциона он станет невыгодным для исполнения); и

(е) продажа краткосрочной дебиторской задолженности, где организация гарантирует компенсацию кредитных убытков принимающей стороны, которые с высокой вероятностью возникнут.

AG41 Если организация определяет, что в результате такой передачи она передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на переданный актив, она не признает этот актив снова в будущем периоде, кроме случаев, когда она вновь приобретает переданный актив в рамках какой-либо новой сделки.

Оценка передачи контроля

AG42 Считается, что организация не сохранила контроль над переданным активом, если принимающая сторона имеет практическую возможность продать переданный ей

актив. Считается, что организация сохранила контроль над переданным активом, если у принимающей стороны нет практической возможности продать переданный ей актив. Принимающая сторона имеет практическую возможность продать переданный ей актив, если он обращается на активном рынке, так как принимающая сторона могла бы вновь купить переданный актив на этом рынке, если ей нужно будет вернуть данный актив организации. Например, принимающая сторона может иметь практическую возможность продать переданный ей актив, если в его отношении действует опцион, дающий организации возможность купить переданный актив обратно, но при этом принимающая сторона может свободно приобрести переданный актив на рынке в случае, если этот опцион будет исполнен. У принимающей стороны нет практической возможности продать переданный актив, если организация оставляет за собой такой опцион и при этом принимающая сторона не может свободно приобрести переданный актив на рынке в случае, если организация исполнит свой опцион.

AG43 Принимающая сторона имеет практическую возможность продать переданный ей актив, только если принимающая сторона может продать независимой третьей стороне весь переданный актив и может использовать эту возможность в одностороннем порядке, не налагая дополнительных ограничений на такую передачу. Ключевым является вопрос о том, что принимающая сторона может сделать на практике, а не о том, какие права предусмотрены договором для принимающей стороны в отношении действий с переданным активом или какие запреты установлены этим договором. В частности:

(a) предусмотренное договором право распорядиться переданным активом практически не имеет смысла, если для переданного актива нет рынка; и

(b) возможность распорядиться переданным активом практически не имеет смысла, если эту возможность нельзя свободно реализовать. По этой причине:

(i) возможность принимающей стороны распоряжаться переданным ей активом не должна зависеть от действий других сторон (т. е. необходимо, чтобы эта возможность могла быть реализована в одностороннем порядке); и

(ii) принимающая сторона должна иметь возможность распоряжаться переданным ей активом без необходимости наложения ограничений или иных обременяющих условий на эту передачу (например, условий касательно порядка обслуживания кредитного актива или включение опциона, дающего принимающей стороне право купить этот актив обратно).

AG44 То обстоятельство, что принимающая сторона вряд ли продаст переданный ей актив, не означает само по себе, что передающая сторона сохранила контроль над переданным активом. Однако если пут-опцион или гарантия удерживает принимающую сторону от продажи переданного ей актива, то следует считать, что передающая сторона сохранила контроль над переданным активом. Например, если ценность пут-опциона или гарантии достаточно высока, то этот пут-опцион или гарантия будут удерживать принимающую сторону от продажи переданного ей актива, поскольку на практике принимающая сторона не продала бы переданный актив третьей стороне, не предусмотрев при этом аналогичный опцион или другие ограничивающие условия. Вместо этого принимающая сторона удерживала бы переданный ей актив, с тем чтобы получить выплаты по гарантии или пут-опциону. При таких обстоятельствах следует считать, что передающая сторона сохранила контроль над переданным активом.

Передачи активов, соответствующие требованиям для прекращения признания

AG45 Возможно, что организация сохраняет за собой право на часть процентных выплат по переданным активам в качестве компенсации за обслуживание этих активов. Та часть процентных выплат, которой организация лишилась бы в случае расторжения договора на обслуживание или его передачи, относится на соответствующий актив по обслуживанию или обязательство по обслуживанию. Та часть процентных выплат, которой организация не лишилась бы, представляет собой процентный стрип к получению. Например, если организация не лишилась бы никаких процентов в случае расторжения договора на обслуживание или его передачи, то весь процентный спрэд является процентным стрипом к получению. Для целей применения пункта 27 используются величины справедливой стоимости актива по обслуживанию и процентного стрипа к получению, чтобы распределить балансовую стоимость этой дебиторской задолженности между той частью актива, которая прекращает признаваться, и той его частью, которая продолжает признаваться. Если плата за обслуживание не установлена или организация предполагает, что подлежащее получению вознаграждение не является достаточной компенсацией за предоставленные услуги по обслуживанию, то обязательство в отношении обязанности оказывать обслуживание признается по справедливой стоимости.

AG46 Когда организация для целей применения пункта 27 оценивает справедливую стоимость части, которая продолжает признаваться, и части, которая прекращает признаваться, организация применяет требования МСФО (IFRS) 13, касающиеся оценки справедливой стоимости, в дополнение к требованиям пункта 28.

Передачи активов, не соответствующие требованиям для прекращения признания

AG47 Применение принципа, изложенного в пункте 29, иллюстрирует следующий пример. Если предоставленная организацией гарантия компенсации убытков от дефолта по переданному активу препятствует прекращению признания этого переданного актива, поскольку организация сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на него, весь переданный актив продолжает признаваться целиком, а полученное возмещение признается как обязательство.

Продолжающееся участие в переданных активах

AG48 Ниже приводятся примеры оценки организацией переданного актива и связанного с ним обязательства согласно пункту 30.

Все активы

(a) Если следствием гарантии, предоставленной организацией в отношении компенсации убытков от дефолта по переданному активу, является невозможность прекращения признания переданного актива в части, соответствующей объему сохраняющегося участия в нем, то переданный актив оценивается на дату передачи по наименьшей из двух величин: (i) балансовой стоимости этого актива и (ii) максимальной суммы полученного от передачи возмещения, которую организация может быть обязана

вернуть («сумма гарантии»). Связанное с активом обязательство первоначально оценивается в сумме гарантии плюс справедливая стоимость данной гарантии (которая обычно представляет собой величину полученного за гарантию возмещения). Впоследствии эта первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе прибыли или убытка на пропорционально-временной основе (см. МСФО (IAS) 18), а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

Активы, оцениваемые по амортизированной стоимости

(b) Если вследствие имеющейся у организации обязанности по выпущенному пут-опциону или имеющегося у нее права по колл-опциону не может быть прекращено признание переданного актива и при этом организация оценивает переданный актив по амортизированной стоимости, то связанное с активом обязательство оценивается по своей первоначальной стоимости (т. е. в сумме полученного возмещения), скорректированной на амортизацию разницы между этой первоначальной стоимостью и амортизированной стоимостью переданного актива на дату истечения срока действия соответствующего опциона. Например, предположим, что на дату передачи амортизированная стоимость и балансовая стоимость актива составляет 98 д. е., а полученное возмещение равно 95 д. е. Амортизированная стоимость данного актива на дату исполнения опциона составит 100 д. е. Первоначальная балансовая стоимость связанного с активом обязательства равна 95 д. е., и разница между 95 д. е. и 100 д. е. признается в составе прибыли или убытка с использованием метода эффективной процентной ставки. В случае исполнения опциона разница между балансовой стоимостью связанного с активом обязательства и ценой исполнения этого опциона будет признана в составе прибыли или убытка.

Активы, оцениваемые по справедливой стоимости

(c) Если право, которое организация сохранила вследствие колл-опциона, препятствует прекращению признания переданного актива и при этом организация оценивает переданный актив по справедливой стоимости, то этот актив продолжает оцениваться по справедливой стоимости. Связанное с ним обязательство оценивается (i) по цене исполнения указанного опциона за вычетом его временной стоимости, если этот опцион имеет статус «в деньгах» или «при своих», или (ii) по справедливой стоимости переданного актива за вычетом временной стоимости указанного опциона, если этот опцион имеет статус «вне денег». Такая стоимостная корректировка связанного с активом обязательства нужна для того, чтобы в нетто-величине балансовая стоимость актива и связанного с ним обязательства была равна справедливой стоимости права, обеспечиваемого колл-опционом. Например, если справедливая стоимость базового актива равна 80 д. е., цена исполнения соответствующего опциона равна 95 д. е. и временная стоимость этого опциона равна 5 д. е., то балансовая стоимость связанного с активом обязательства составит 75 д. е. (80 д. е. - 5 д. е.), а балансовая стоимость переданного актива составит 80 д. е. (т. е. будет соответствовать его справедливой стоимости).

(d) Если выпущенный организацией пут-опцион препятствует прекращению признания переданного актива и при этом организация оценивает переданный актив по справедливой стоимости, то связанное с активом обязательство оценивается по цене исполнения указанного опциона плюс временная стоимость этого опциона. При оценке

актива по справедливой стоимости она ограничивается наименьшей из двух величин: справедливой стоимости и цены исполнения соответствующего опциона, поскольку организация не имеет права на ту часть прироста справедливой стоимости переданного актива, в которой эта стоимость превышает цену исполнения опциона. Такое ограничение нужно для того, чтобы разница между балансовыми стоимостями актива и связанного с ним обязательства была равна справедливой стоимости обязанности, предусмотренной пут-опционом. Например, если справедливая стоимость базового актива равна 120 д. е., цена исполнения соответствующего опциона равна 100 д. е. и временная стоимость этого опциона равна 5 д. е., то балансовая стоимость связанного с активом обязательства составит 105 д. е. (100 д. е. + 5 д. е.), а балансовая стоимость самого актива составит 100 д. е. (в данном случае это цена исполнения опциона).

(е) Если коллар, возникший в форме приобретенного колл-опциона и выпущенного пут-опциона, препятствует прекращению признания переданного актива и при этом организация оценивает этот актив по справедливой стоимости, то она продолжает оценивать указанный актив по справедливой стоимости. Связанное с ним обязательство оценивается (i) в алгебраической сумме цены исполнения колл-опциона и справедливой стоимости пут-опциона за вычетом временной стоимости колл-опциона, если этот колл-опцион имеет статус «в деньгах» или «при своих», или (ii) в алгебраической сумме справедливой стоимости актива и справедливой стоимости пут-опциона за вычетом временной стоимости колл-опциона, если этот колл-опцион имеет статус «вне денег». Корректировка связанного с активом обязательства нужна для того, чтобы разница между балансовыми стоимостями актива и связанного с ним обязательства была равна справедливой стоимости соответствующих опционов, приобретенных и выпущенных организацией. Например, предположим, что организация передает финансовый актив, который оценивается по справедливой стоимости, и одновременно с этим покупает колл-опцион с ценой исполнения 120 д. е. и выпускает пут-опцион с ценой исполнения 80 д. е. Предположим также, что справедливая стоимость указанного актива на дату передачи составляет 100 д. е. Временная стоимость пут-опциона и колл-опциона составляет 1 д. е. и 5 д. е. соответственно. В данном случае организация признает актив в размере 100 д. е. (справедливая стоимость переданного актива) и обязательство в размере 96 д. е. [(100 д. е. + 1 д. е.) - 5 д. е.]. В результате превышение стоимости актива над стоимостью обязательства составляет 4 д. е., что соответствует справедливой стоимости опционов, приобретенных и выпущенных организацией.

Все передачи активов

AG49 Когда передача финансового актива не соответствует требованиям для прекращения признания, права или обязанности передающей стороны, возникающие при передаче, не учитываются отдельно как производные инструменты, если признание и производного инструмента, и либо переданного актива, либо обязательства, возникшего в связи с передачей актива, привело бы к тому, что одни и те же права или обязанности были признаны дважды. Например, оставшийся у передающей стороны колл-опцион может препятствовать тому, чтобы передача финансового актива учитывалась как продажа. В этом случае такой колл-опцион не признается отдельно как производный актив.

AG50 Когда передача финансового актива не соответствует требованиям для прекращения признания, принимающая сторона не признает переданный ей актив в качестве своего актива. Принимающая сторона прекращает признание денежных средств или иного выплаченного возмещения и признает дебиторскую задолженность

передающей стороны. Если передающая сторона имеет как право, так и обязанность заново приобрести контроль над переданным активом, уплатив фиксированную сумму, (например, в рамках сделки РЕПО), то принимающая сторона может учитывать свою дебиторскую задолженность в качестве займа или дебиторской задолженности.

Примеры

AG51 Представленные ниже примеры иллюстрируют применение принципов прекращения признания, изложенных в настоящем стандарте.

(а) *Договоры обратной покупки (РЕПО) и предоставление ценных бумаг по договору займа.* Если финансовый актив был продан в рамках договора, предусматривающего его обратную покупку по фиксированной цене или по цене продажи плюс сумма, соответствующая доходу кредитора, или если он был передан по договору займа с условием его возврата передающей стороне, то его признание не прекращается, поскольку передающая сторона сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности. Если принимающая сторона получает право продать или заложить этот актив, то передающая сторона реклассифицирует этот актив в своем отчете о финансовом положении, например, как актив, переданный по договору займа, или как дебиторскую задолженность по обратной покупке переданного актива.

(b) *Договоры РЕПО и предоставление ценных бумаг по договору займа - активы, являющиеся по существу одинаковыми.* Если финансовый актив был продан в рамках договора, предусматривающего обратную покупку такого же или по существу такого же актива по фиксированной цене или по цене продажи плюс сумма, соответствующая доходу кредитора, или если финансовый актив получен или предоставлен по договору займа на условиях возврата передающей стороне такого же или по существу такого же актива, то его признание не прекращается, поскольку передающая сторона сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

(c) *Договоры РЕПО и предоставление ценных бумаг по договору займа - право на аналогичную замену.* Если договор РЕПО, предусматривающий обратную покупку по фиксированной цене или цене, равной цене продажи плюс сумма, соответствующая доходу кредитора, либо аналогичная сделка, предусматривающая предоставление ценных бумаг в заем, дает принимающей стороне право вернуть вместо переданных ей активов другие, которые аналогичны им и имеют равную справедливую стоимость на дату обратной покупки, то передающая сторона не прекращает признание актива, проданного в рамках сделки РЕПО или предоставленного в рамках сделки предоставления ценных бумаг в заем, поскольку передающая сторона сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

(d) *Преимущественное право обратной покупки по справедливой стоимости.* Если организация продает финансовый актив и сохраняет за собой только преимущественное право купить переданный актив обратно по справедливой стоимости, если принимающая сторона впоследствии решит его продать, то организация прекращает признание этого актива, поскольку она передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

(e) *Продажа с последующей покупкой аналогичного актива через короткий промежуток времени.* Иногда осуществление обратной покупки финансового актива вскоре после его продажи называют «недействительной продажей». Такая обратная покупка не препятствует прекращению признания актива при условии, что

первоначальная сделка отвечала требованиям для прекращения признания. Однако если договор о продаже финансового актива заключается одновременно с договором об обратной покупке того же самого актива по фиксированной цене или по цене продажи плюс сумма, соответствующая доходу кредитора, то признание этого актива не прекращается.

(f) *Пут-опционы и колл-опционы, имеющие статус «глубоко в деньгах».* Если передающая сторона имеет право обратно купить переданный финансовый актив по колл-опциону и этот опцион имеет статус «глубоко в деньгах», то такая передача актива не соответствует требованиям для прекращения признания, поскольку передающая сторона сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности. Аналогично, если принимающая сторона имеет право продать этот финансовый актив обратно по пут-опциону и этот опцион имеет статус «глубоко в деньгах», то такая передача актива не соответствует требованиям для прекращения признания, поскольку передающая сторона сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

(g) *Пут-опционы и колл-опционы, имеющие статус «глубоко вне денег».* Если передача финансового актива сопряжена только с наличием пут-опциона у принимающей стороны или колл-опциона у передающей стороны, которые имеют статус «глубоко вне денег», то признание переданного финансового актива прекращается. Это связано с тем, что передающая сторона передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

(h) *Свободно обращающиеся на рынке активы, в отношении которых действует колл-опцион, статусом которого не является ни «глубоко в деньгах», ни «глубоко вне денег».* Если организация является держателем колл-опциона в отношении актива, свободно обращающегося на рынке, и этот опцион не имеет ни статуса «глубоко в деньгах», ни статуса «глубоко вне денег», то признание указанного актива прекращается. Это связано с тем, что организация (i) ни сохранила, ни передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, и (ii) не сохранила контроль. Однако если данный актив нельзя свободно приобрести на рынке, то прекращение его признания невозможно в отношении той его величины, которая предусмотрена указанным колл-опционом, поскольку организация сохранила контроль над данным активом.

(i) *Не обращающийся свободно актив, в отношении которого действует выпущенный организацией пут-опцион, статусом которого не является ни «глубоко в деньгах», ни «глубоко вне денег».* Если организация передает финансовый актив, который нельзя свободно приобрести на рынке, и при этом выпускает пут-опцион, статусом которого не является «глубоко вне денег», то наличие у организации этого опциона не приводит ни к сохранению, ни к передаче ею практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности. Организация сохраняет контроль над переданным активом, если указанный пут-опцион является достаточно ценным, чтобы принимающая сторона воздержалась от продажи данного актива, и в этом случае актив продолжает признаваться в объеме продолжающегося участия передающей стороны (см. пункт AG44). Организация передает контроль над этим активом, если указанный пут-опцион не является достаточно ценным, чтобы принимающая сторона воздержалась от продажи данного актива, и в этом случае признание актива прекращается.

(j) *Активы, в отношении которых действует пут-опцион, колл-опцион или форвардный договор на обратную покупку по справедливой стоимости.* Передача финансового актива, в отношении которого действует только пут-опцион, колл-опцион или форвардный договор на обратную покупку, предусматривающий цену исполнения или цену обратной покупки, равную справедливой стоимости этого финансового актива

на момент обратной покупки, приводит к прекращению его признания, поскольку были переданы практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности.

(k) *Пут-опционы или колл-опционы, предусматривающие урегулирование денежными средствами.* Организация оценивает обстоятельства передачи финансового актива, в отношении которого действуют пут-опцион, колл-опцион или форвардный договор на обратную покупку, предусматривающие урегулирование на нетто-основе денежными средствами, чтобы определить, сохранила ли она или передала практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности. Если организация не сохранила практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на переданный актив, то она должна определить, сохранила ли она контроль над переданным активом. То обстоятельство, что этот пут-опцион, колл-опцион или форвардный договор на обратную покупку будут урегулированы на нетто-основе денежными средствами, не является признаком, автоматически указывающим на то, что организация передала контроль (см. пункт AG44 и подпункты (g), (h) и (i) выше).

(l) *Договорное условие о последующем выкупе части активов.* Такое договорное условие представляет собой безусловный (колл-)опцион на обратную покупку, который дает организации право требовать, с учетом некоторых ограничений, возврата переданных ею активов. Если эффект подобного опциона таков, что организация ни сохраняет, ни передает практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, то этот опцион препятствует прекращению признания актива, но только в объеме предусмотренного выкупа (при допущении, что принимающая сторона не имеет возможности продать эти активы). Например, если балансовая стоимость кредитных активов и сумма поступлений от их передачи составляет 100 000 д. е., при этом любой отдельно взятый кредит может быть впоследствии выкуплен, но совокупная величина кредитов, которые могут быть впоследствии выкуплены, не может превышать 10 000 д. е., то требованиям для прекращения признания будут соответствовать 90 000 д. е. переданных кредитных активов.

(m) *Колл-опционы на оставшиеся активы.* Организация, обслуживающая переданные активы (которая может быть и передающей стороной), может держать колл-опцион, дающий ей право купить оставшуюся часть переданных активов, когда объем непогашенных активов снижается до некоторого уровня, при котором затраты на обслуживание этих активов начинают перевешивать выгоды от их обслуживания. Если эффект подобного колл-опциона таков, что организация ни сохраняет, ни передает практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, и при этом принимающая сторона не имеет возможности продать соответствующие активы, то этот колл-опцион препятствует прекращению признания активов только в том объеме, на который распространяется его действие.

(n) *Субординированные оставшиеся доли участия и кредитные гарантии.* Организация может предоставить принимающей стороне средства повышения кредитного качества путем субординирования некоторых или всех оставшихся у нее долей участия в переданном активе. Организация также может предоставить принимающей стороне средства повышения кредитного качества в форме кредитной гарантии, которая может ограничиваться или не ограничиваться определенной суммой. Если организация сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на переданный актив, то этот актив продолжает признаваться целиком. Если организация сохраняет некоторые риски и выгоды, связанные с правом собственности, но они не составляют практически все такие риски и выгоды, и при этом организация сохранила контроль, то прекратить признание актива нельзя в пределах той суммы денежных средств или иных активов, которую организация может быть обязана заплатить.

(о) *Свопы совокупного дохода.* Организация может продать финансовый актив принимающей стороне и заключить с ней своп совокупного дохода, в соответствии с которым все процентные платежи, поступающие от базового актива, будут перечисляться организации в обмен на фиксированную плату или плату с переменной ставкой, и при этом все риски, связанные с повышением или понижением справедливой стоимости этого базового актива, организация принимает на себя. В таком случае прекращать признание всего актива запрещается.

(р) *Процентные свопы.* Организация может передать принимающей стороне финансовый актив с фиксированной процентной ставкой и заключить с этой принимающей стороной процентный своп, по условиям которого организация будет получать проценты по фиксированной ставке и выплачивать проценты по переменной ставке, при этом базой для их расчета является условная сумма, равная основной сумме по переданному финансовому активу. Такой процентный своп не препятствует прекращению признания переданного актива при условии, что выплаты по этому свопу не зависят от поступления платежей по переданному активу.

(q) *Амортизируемые процентные свопы.* Организация может передать принимающей стороне финансовый актив с фиксированной процентной ставкой, который погашается на протяжении времени, и заключить с этой принимающей стороной амортизируемый процентный своп, чтобы получать проценты по фиксированной ставке и выплачивать проценты по переменной ставке, рассчитываемые на основе некоторой условной суммы. Если эта условная сумма свопа амортизируется таким образом, что в любой момент времени она равна непогашенной основной сумме по переданному финансовому активу, то такой своп обычно приводит к тому, что организация сохраняет значительный риск досрочного погашения, и в этом случае организация продолжает признавать весь переданный актив либо продолжает признавать его в объеме своего продолжающегося участия. И наоборот, если амортизация условной суммы этого свопа не привязана к непогашенной основной сумме по переданному активу, такой своп не будет иметь своим следствием сохранение организацией риска досрочного погашения актива. Таким образом, он не будет препятствовать прекращению признания переданного актива при условии, что выплаты по свопу не будут ставиться в зависимость от поступления процентных платежей по переданному активу и сам своп не приводит к тому, что организация сохраняет иные значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на переданный актив.

AG52 В данном пункте иллюстрируется применение подхода продолжающегося участия в активе, когда продолжающееся участие организации относится только к части финансового актива.

Предположим, что организация имеет портфель займов, предусматривающих возможность досрочного погашения, по которым купонная и эффективная процентная ставка составляют 10 процентов, а основная сумма и амортизированная стоимость равны 10 000 д. е. Организация заключает сделку, по условиям которой принимающая сторона платит 9 115 д. е. и взамен приобретает право на 9 000 д. е. из поступающих платежей по основной сумме указанных займов плюс процент в размере 9,5 %. Организация сохраняет права на 1 000 д. е. из поступлений по основной сумме займов плюс процент в размере 10 % плюс спрэд в размере 0,5 % на остальные 9 000 д. е. основной суммы. Поступления, возникающие при досрочном погашении, распределяются между организацией и принимающей стороной в пропорции 1:9, но при этом убытки от дефолта уменьшают долю организации, составляющую 1 000 д. е., до тех пор, пока она не стане равна нулю. Справедливая стоимость указанных займов на дату заключения сделки составляет 10 100 д. е., а справедливая стоимость спрэда в размере 0,5 % составляет 40 д. е.

Организация определяет, что некоторые значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности (например, значительный риск досрочного погашения), она передала, но также сохранила некоторые риски и выгоды, связанные с правом собственности (вследствие того, что оставшаяся у нее доля участия является субординированной), и сохранила контроль. Поэтому она применяет подход продолжающегося участия в активе.

В рамках настоящего стандарта организация анализирует данную сделку как (а) сохранение пропорциональной оставшейся доли участия в размере 1 000 д. е. плюс (б) субординирование этой оставшейся доли участия, чтобы предоставить принимающей стороне средства повышения кредитного качества на случай возникновения кредитных убытков.

Организация рассчитала, что 9 090 д. е. (90 процентов от 10 100 д. е.) из полученного возмещения в размере 9 115 д. е., представляют собой возмещение за пропорциональную 90-процентную долю. Остальная часть полученного возмещения (25 д. е.) представляет собой возмещение, полученное за субординирование оставшейся у организации доли участия с целью предоставления принимающей стороне средств повышения кредитного качества на случай возникновения кредитных убытков. Кроме того, спрэд в размере 0,5 % представляет собой возмещение, полученное за предоставление средств повышения кредитного качества. Следовательно, общая величина возмещения, полученного за предоставление средств повышения кредитного качества, составляет 65 д. е. (25 д. е. + 40 д. е.).

Организация рассчитывает величину прибыли или убытка от продажи 90-процентной доли соответствующих денежных потоков. При допущении, что на дату передачи отсутствует отдельная информация о справедливой стоимости переданных 90 процентов и справедливой стоимости оставшихся 10 процентов, организация распределяет балансовую стоимость рассматриваемого актива следующим образом согласно пункту 28:

	<i>Справедливая стоимость</i>	<i>Процент</i>	<i>Распределенная величина балансовой стоимости</i>
Переданная часть	9 090	90 %	9 000
Оставшаяся часть	1 010	10 %	1 000
Итого	10 100		10 000

Организация рассчитывает прибыль или убыток от продажи указанной 90-процентной доли денежных потоков путем вычитания балансовой стоимости, распределенной на переданную часть, из суммы полученного возмещения, т. е. как 90 д. е. (9 090 д. е. - 9 000 д. е.). Балансовая стоимость оставшейся у организации части равна 1 000 д. е.

Кроме того, организация признает свое продолжающееся участие, являющееся результатом субординирования оставшейся у нее доли участия в отношении кредитных убытков. Следовательно, организация признает актив в размере 1 000 д. е. (максимальная сумма денежных средств, которые она не получила бы в результате субординирования) и связанное с ним обязательство в размере 1 065 д. е. (представляющее собой максимальную сумму денежных средств, которые она может не получить в результате субординирования, т. е. 1 000 д. е. плюс справедливая стоимость механизма субординирования, составляющая 65 д. е.).

Организация использует всю вышеуказанную информацию для отражения в учете данной сделки следующим образом:

	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Первоначальный актив	-	9 000
Актив, признанный вследствие субординирования оставшейся доли	1 000	-
Актив в отношении возмещения, полученного в форме спрэда	40	-

Прибыль или убыток (прибыль при передаче)	-	90
Обязательство	-	1 065
Полученные денежные средства	9 115	-
Итого	10 155	10 155

Сразу же после сделки балансовая стоимость актива составляет 2 040 д. е., что включает 1 000 д. е., представляющих собой часть стоимости, распределенную на оставшуюся часть, и 1 040 д. е., представляющих собой дополнительное продолжающееся участие организации вследствие субординирования оставшейся у нее доли участия в отношении кредитных убытков (в том числе спрэд в размере 40 д. е.).

В последующие периоды организация признает возмещение, полученное за предоставление средств повышения кредитного качества (65 д. е.), на пропорционально-временной основе, начисляет процент на признанный актив с использованием метода эффективной процентной ставки и признает кредитное обесценение по признанным активам. В качестве примера, иллюстрирующего последнее, предположим, что на следующий год возник убыток от кредитного обесценения базовых займов в размере 300 д. е. Организация уменьшает свой признанный актив на 600 д. е. (300 д. е., относящихся к оставшейся у нее доле участия, и 300 д. е., относящихся к дополнительному продолжающемуся участию, которое возникает вследствие субординирования оставшейся у нее доли участия в отношении кредитных убытков) и уменьшает признанное ею обязательство на 300 д. е. Нетто-результат представляет собой расход, признанный в составе прибыли или убытка, в отношении кредитных убытков в размере 300 д. е.

Покупка или продажа финансового актива на стандартных условиях (пункт 38)

AG53 Покупка или продажа финансовых активов, осуществленная на стандартных условиях, признается с использованием либо метода учета по дате заключения сделки, либо метода учета по дате расчетов, как описано в пунктах AG55 и AG56. Используемый метод должен применяться последовательно для всех сделок покупки и продажи финансовых активов, принадлежащих к одной и той же категории финансовых активов, определенной пунктом 9. Для этих целей активы, предназначенные для торговли, и активы, которые по усмотрению организации классифицируются как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, рассматриваются как разные категории.

AG54 Договор, который требует или разрешает, чтобы расчеты по изменившейся стоимости договора осуществлялись на нетто-основе, не представляет собой договор покупки или продажи на стандартных условиях. Вместо этого такой договор учитывается как производный инструмент в течение периода между датой заключения сделки и датой расчетов.

AG55 Дата заключения сделки - дата, на которую организация принимает на себя обязательство купить или продать актив. Метод учета по дате заключения сделки предусматривает (а) признание актива, подлежащего получению, и обязательства по его оплате - в день заключения сделки и (б) прекращение признания актива, который был продан, признание прибыли или убытка от выбытия и признание дебиторской задолженности покупателя по оплате - в день заключения сделки. Как правило, начисление процентов по активу и соответствующему обязательству не начинается до даты осуществления расчетов, когда переходит право собственности.

AG56 Дата расчетов - дата, на которую актив поставляется организации или организацией. Метод учета по дате расчетов предусматривает (а) признание актива в день его получения организацией и (b) прекращение признания актива и признание прибыли или убытка от выбытия в день его поставки организацией. Когда организация применяет метод учета по дате расчетов, она учитывает изменение справедливой стоимости подлежащего получению актива, которое возникает в течение периода между датой заключения сделки и датой расчетов, точно так же, как она учитывает приобретенный актив. Другими словами, применительно к активам, оцениваемым по первоначальной или амортизированной стоимости, изменение стоимости не признается; применительно к активам, классифицируемым как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, оно признается в составе прибыли или убытка; и такое изменение признается в составе прочего совокупного дохода применительно к финансовым активам, отнесенным в категорию «имеющиеся в наличии для продажи».

Прекращение признания финансового обязательства (пункты 39-42)

AG57 Финансовое обязательство (или его часть) считается погашенным, когда должник:

(а) либо исполняет это обязательство (или его часть), расплатившись с кредитором, как правило, денежными средствами, иными финансовыми активами, товарами или услугами,

(b) либо юридически освобождается от первичной ответственности по этому обязательству (или его части), вследствие выполнения правовой процедуры или вследствие решения кредитора. (Если должник предоставил гарантию, данное условие, тем не менее, может выполняться.)

AG58 Если эмитент долгового инструмента выкупает данный инструмент, то соответствующий долг погашается, даже если этот эмитент является маркет-мейкером по указанному инструменту или собирается перепродать его в ближайшем будущем.

AG59 Осуществление выплат третьей стороне, в том числе трасту (что иногда именуется «по существу аннулирование»), само по себе не освобождает должника от его первичной обязанности перед кредитором при отсутствии юридического освобождения.

AG60 Если должник платит третьей стороне за то, чтобы она приняла на себя обязанность по его долгу, а затем информирует своего кредитора о том, что передал свое долговое обязательство третьей стороне, то этот должник не прекращает признавать данное долговое обязательство, кроме случаев, когда выполняется условие, предусмотренное пунктом AG57(b). Если должник платит третьей стороне за то, чтобы она приняла на себя обязанность по его долгу, и получает юридическое освобождение от своего кредитора, то считается, что должник погасил свой долг. Однако если должник соглашается осуществлять выплаты по своему долгу третьей стороне или непосредственно своему первоначальному кредитору, то он признает новое долговое обязательство перед этой третьей стороной.

AG61 Несмотря на то что юридическое освобождение, полученное в судебном порядке или по решению кредитора, приводит к прекращению признания обязательства, организация может признать новое обязательство, если в отношении переданных финансовых активов не выполняются предусмотренные пунктами 15-37 условия для прекращения их признания. Если эти условия не выполняются, то признание переданных

активов не прекращается, а организация признает новое обязательство, связанное с переданными активами.

AG62 Применительно к целям пункта 40, условия считаются существенно отличающимися, если приведенная стоимость денежных потоков в соответствии с новыми условиями, включая выплаты комиссионного вознаграждения за вычетом полученного комиссионного вознаграждения, дисконтированных по первоначальной эффективной процентной ставке, отличается по меньшей мере на 10 % от дисконтированной приведенной стоимости оставшихся денежных потоков по первоначальному финансовому обязательству. Если замена одного долгового инструмента на другое или модификация его условий отражается в учете как его погашение, то понесенные затраты или выплаченное комиссионное вознаграждение признаются как часть прибыли или убытка от погашения соответствующего долгового обязательства. Если замена одного долгового инструмента на другое или модификация его условий не отражается в учете как погашение, то на сумму понесенных затрат или выплаченного комиссионного вознаграждения корректируется балансовая стоимость соответствующего обязательства, и эта корректировка амортизируется на протяжении оставшегося срока действия модифицированного обязательства.

AG63 В некоторых случаях кредитор освобождает должника от существующей обязанности по осуществлению платежей, но при этом должник принимает на себя обязанность, гарантирующую осуществление выплат, если сторона, принявшая на себя первичную ответственность, допустит дефолт. В этом случае должник:

(a) признает новое финансовое обязательство, исходя из справедливой стоимости своей обязанности по указанной гарантии, и

(b) признает прибыль или убыток, исходя из разницы между (i) суммой выплаченного вознаграждения и (ii) балансовой стоимостью первоначального финансового обязательства за вычетом справедливой стоимости нового финансового обязательства.

Оценка (пункты 43-70)

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств (пункт 43)

AG64 Справедливой стоимостью финансового инструмента при первоначальном признании обычно является цена сделки (т. е. справедливая стоимость возмещения, переданного или полученного; также см. МСФО (IFRS) 13 и пункт AG76). Однако если какая-то часть возмещения, переданного или полученного, относится не к финансовому инструменту, а к чему-либо другому, то организация должна оценить справедливую стоимость данного финансового инструмента. Например, справедливая стоимость долгосрочного займа или дебиторской задолженности, по которым не предусмотрены проценты, может быть оценена как приведенная стоимость всех будущих денежных поступлений, дисконтированных с использованием превалирующей рыночной ставки (ставок) процента для аналогичного инструмента (аналогичного в отношении валюты, срока, типа процентной ставки и других факторов) с аналогичным кредитным рейтингом.

Сумма, предоставленная займы сверх этой справедливой стоимости, является расходом или уменьшением дохода, за исключением случаев, когда она подлежит признанию как какой-либо другой вид актива.

AG65 Если организация предоставляет заем под нерыночную процентную ставку (например, 5 процентов, в то время как рыночная ставка по аналогичным займам равна 8 процентам) и получает в качестве компенсации первоначальный платеж, она признает заем по справедливой стоимости, т. е. за вычетом полученного платежа. Организация относит дисконт на прибыль или убыток с использованием метода эффективной процентной ставки.

Последующая оценка финансовых активов (пункты 45 и 46)

AG66 В случае если финансовый инструмент, который был ранее признан как финансовый актив, оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток и его справедливая стоимость падает ниже нуля, он является финансовым обязательством, оцениваемым в соответствии с пунктом 47.

AG67 Следующий пример иллюстрирует учет затрат по сделке при первоначальной и последующей оценке финансового актива, имеющегося в наличии для продажи. Организация приобретает финансовый актив за 100 д. е. плюс комиссия, уплаченная при приобретении в размере 2 д. е. Первоначально организация признает актив по стоимости 102 д. е. Конец отчетного периода наступает день спустя, когда рыночная котировка актива составляет 100 д. е. Если бы актив был продан, то была бы уплачена комиссия в размере 3 д. е. На эту дату организация оценивает актив в размере 100 д. е. (без учета возможной комиссии при продаже), а убыток в размере 2 д. е. признает в составе прочего совокупного дохода. Если по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, имеются фиксированные или определяемые платежи, затраты по сделке амортизируются в составе прибыли или убытка с использованием метода эффективной процентной ставки. Если по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, предусматриваются фиксированные или определяемые платежи, затраты по сделке признаются в составе прибыли или убытка тогда, когда прекращается признание актива или происходит его обесценение.

AG68 Инструменты, классифицируемые как займы и дебиторская задолженность, оцениваются по амортизированной стоимости независимо от того, намеревается организация удерживать их до погашения или нет.

AG69-

AG75 [Удалены]

AG76 Наилучшим подтверждением справедливой стоимости финансового инструмента при первоначальном признании, как правило, является цена сделки (т. е. справедливая стоимость возмещения, переданного или полученного; также см. МСФО (IFRS) 13). Если организация определяет, что справедливая стоимость при первоначальном признании отличается от цены сделки, как отмечено в пункте 43А, организация должна учитывать этот инструмент на указанную дату следующим образом:

(а) в сумме оценки, требуемой пунктом 43, если данная справедливая стоимость подтверждается котируемой ценой на идентичный актив или обязательство на активном рынке (т. е. исходные данные 1 Уровня) или основывается на модели оценки, при которой используются только данные наблюдаемого рынка. Организация должна признавать

разницу между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой сделки в качестве прибыли или убытка;

(b) во всех остальных случаях в сумме оценки, требуемой пунктом 43, скорректированной, чтобы отсрочить разницу между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой сделки. С момента первоначального признания организация должна признавать эту отложенную разницу как прибыль или убыток только в той мере, в которой она возникает в результате изменения фактора (в том числе временного), который участники рынка учитывали бы при установлении цены актива или обязательства.

AG76A Последующая оценка финансового актива или финансового обязательства, а также последующее признание прибылей и убытков должны соответствовать требованиям настоящего стандарта.

AG77-

AG79 [Удалены]

Отсутствие активного рынка: долевые инструменты

AG80 Справедливая стоимость инвестиций в долевые инструменты, по которым не имеется котировки на идентичный инструмент на активном рынке (т. е. исходных данных Уровня 1), и производных инструментов, которые связаны с таким долевым инструментом и расчеты по которым должны производиться путем поставки такого долевого инструмента (см. пункты 46(с) и 47), поддается надежной оценке, если (а) диапазон, в котором находятся обоснованные оценки справедливой стоимости, не является значительным для этого инструмента или (b) можно обоснованно оценить вероятность разных оценок в рамках этого диапазона и использовать ее при оценке справедливой стоимости.

AG81 Во многих ситуациях диапазон, в котором находятся обоснованные оценки справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты, по которым не имеется котировки на идентичный инструмент на активном рынке (т. е. исходных данных Уровня 1), и производных инструментов, которые связаны с таким долевым инструментом и расчеты по которым должны производиться путем поставки такого долевого инструмента (см. пункты 46(с) и 47), вероятно, не является значительным. Как правило, возможно оценить справедливую стоимость финансового актива, приобретенного организацией у внешней стороны. Однако, если диапазон, в котором находятся обоснованные оценки справедливой стоимости, значителен и вероятности разных оценок нельзя обоснованно оценить, организация не должна оценивать инструмент по справедливой стоимости.

AG82 [Удален]

Прибыли и убытки (пункты 55-57)

AG83 Организация применяет МСФО (IAS) 21 к тем финансовым активам и финансовым обязательствам, которые являются монетарными статьями в соответствии с МСФО (IAS) 21 и выражены в иностранной валюте. Согласно МСФО (IAS) 21 прибыли или убытки от изменения валютных курсов по монетарным активам и монетарным

обязательствам признаются в составе прибыли или убытка. Исключение составляет монетарная статья, которая по усмотрению организации определена в качестве инструмента хеджирования в рамках операции хеджирования денежных потоков (см. пункты 95-101) или хеджирования чистой инвестиции (см. пункт 102). Для целей признания прибылей или убытков от изменения валютных курсов в соответствии с МСФО (IAS) 21 монетарный финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, рассматривается так, как если бы он учитывался по амортизированной стоимости в иностранной валюте. Следовательно, курсовые разницы, возникающие в результате изменений в амортизированной стоимости такого финансового актива, признаются в составе прибыли или убытка, а прочие изменения его балансовой стоимости признаются в соответствии с пунктом 55(b). Для финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, которые не являются монетарными статьями согласно МСФО (IAS) 21 (например, долевые инструменты), прибыль или убыток, которые признаются в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 55(b), включают компонент курсовых разниц. Если существует отношение хеджирования между производным монетарным активом и производным монетарным обязательством, то изменения в валютном компоненте этих финансовых инструментов признаются в составе прибыли или убытка.

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам (пункты 58-70)

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости (пункты 63-65)

AG84 Обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, оценивается с использованием первоначальной эффективной процентной ставки по данному финансовому инструменту, так как дисконтирование по текущей рыночной процентной ставке фактически означало бы применение оценки по справедливой стоимости к финансовым активам, которые оцениваются по амортизированной стоимости. Если условия займа, дебиторской задолженности или инвестиции, удерживаемой до погашения, пересматриваются или иным образом модифицируются вследствие финансовых затруднений заемщика или эмитента, то обесценение оценивается с использованием первоначальной эффективной процентной ставки до такой модификации условий. Денежные потоки, относящиеся к краткосрочной дебиторской задолженности, не дисконтируются, если эффект от дисконтирования незначителен. Если процентная ставка по займу, дебиторской задолженности или удерживаемой до погашения инвестиции является переменной, то в качестве ставки дисконтирования, используемой для оценки убытка от обесценения согласно пункту 63, применяется текущая эффективная процентная ставка (ставки), определенная в соответствии с договором. Исходя из практической целесообразности, кредитор может оценить обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, на основе справедливой стоимости инструмента, используя информацию о наблюдаемой рыночной цене. Расчет приведенной стоимости расчетных будущих денежных потоков по финансовому активу, обеспеченному залогом, отражает денежные потоки, которые могут возникнуть в результате обращения взыскания на залог, за вычетом затрат на получение и продажу залога, вне зависимости от вероятности обращения взыскания.

AG85 Процесс расчета обесценения учитывает все позиции, подверженные кредитному риску, а не только позиции с низким кредитным качеством. Например, если

организация использует систему внутренней классификации по уровням кредитного риска, она учитывает все уровни кредитного риска, а не только те, которые отражают значительное ухудшение кредитоспособности.

AG86 Процесс расчета суммы убытка от обесценения может привести к получению либо одной суммы, либо диапазона возможных сумм. В последнем случае организация признает убыток от обесценения, равный наилучшей расчетной оценке в пределах диапазона³⁷, принимая во внимание всю имеющуюся к моменту выпуска финансовой отчетности информацию об условиях, существовавших на конец отчетного периода.

³⁷ Пункт 39 МСФО (IAS) 37 содержит указания относительно того, как определять наилучшую расчетную оценку в диапазоне возможных результатов.

AG87 Для целей совместной оценки на предмет обесценения финансовые активы объединяются в группы на основе схожих характеристик кредитного риска, которые отражают способность должника выплачивать все причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора (например, на основе оценки кредитного риска или процесса классификации, при котором учитывается вид актива, отрасль, географическое положение, вид залога, статус просроченной задолженности и другие уместные факторы). Выбранные характеристики уместны для расчета будущих денежных потоков по группам таких активов, поскольку они отражают способность должника выплачивать все причитающиеся суммы в соответствии с договорными условиями оцениваемых активов. Однако вероятность убытков и иная статистика убытков различается внутри такой группы между (а) активами, которые индивидуально оценивались на обесценение и по которым было установлено, что они не обесценились, и (б) активами, которые индивидуально не оценивались на предмет обесценения. В результате этого сумма обесценения может различаться. Если у организации отсутствует группа активов со схожими характеристиками риска, она не проводит указанную дополнительную оценку.

AG88 Убытки от обесценения, признанные на групповой основе, представляют собой промежуточный шаг перед определением убытков от обесценения по индивидуальным активам в составе группы финансовых активов, которые совместно оцениваются на предмет обесценения. Как только становится доступной информация, позволяющая конкретно идентифицировать убытки по индивидуально обесцененным активам, входившим в группу, такие активы исключаются из группы.

AG89 Будущие денежные потоки по группе финансовых активов, которые вместе оцениваются на предмет обесценения, рассчитываются на основе данных о возникновении убытков в прошлых периодах по активам, имеющим характеристики кредитного риска, схожие с характеристиками активов, принадлежащих к данной группе. Организации, которые не имеют собственных данных о возникновении убытков или у которых такие данные недостаточны, используют данные по аналогичным организациям для сопоставимых групп финансовых активов. Данные о возникновении убытков в прошлых периодах корректируются на основе текущих наблюдаемых данных для отражения влияния текущих условий, которые не влияли на период, к которому относятся данные прошлых лет, а также для исключения влияния условий в прошлых периодах, которые отсутствуют в настоящий момент. Оценки изменений будущих денежных потоков должны отражать изменения соответствующих наблюдаемых данных от периода к периоду (например, изменения уровня безработицы, цен на недвижимость, цен на товары, платежного статуса или прочих факторов, указывающих на понесение убытков по группе активов, а также изменений в величине таких изменений) и соответствовать направлению этих изменений. Организация должна регулярно анализировать методологию и

допущения, используемые ею для оценки будущих денежных потоков, с целью сокращения различий между оценками и фактическими убытками.

AG90 Примером применения пункта AG89 является ситуация, когда организация на основе данных прошлых периодов определила, что одной из основных причин дефолтов по займам по кредитным картам является смерть заемщика. По наблюдениям организации, уровень смертности не меняется из года в год. Тем не менее некоторые заемщики организации, имеющие займы по кредитным картам, могли умереть в данном году, что свидетельствует о возникновении убытка от обесценения по этим займам, даже если на конец года организация еще не знает, кто именно из заемщиков умер. Будет уместным признать убыток от обесценения по таким «понесенным, но не выявленным» убыткам. Однако не будет уместным признавать убыток от обесценения по случаям смертей, которые ожидаются в будущем периоде, поскольку необходимое событие, приводящее к убытку (смерть заемщика), еще не наступило.

AG91 В случае использования данных об уровнях убытков прошлых лет при оценке будущих денежных потоков важно, чтобы информация об уровнях убытков прошлых лет применялась к группам, которые определяются аналогично группам, по которым наблюдались соответствующие уровни убытков прошлых лет. Следовательно, используемый метод должен обеспечивать соотнесение каждой группы активов с информацией об убытках прошлых лет в группе активов с аналогичными характеристиками кредитного риска и с уместными наблюдаемыми данными, которые отражают текущие условия.

AG92 Для определения убытков от обесценения по группе финансовых активов (например, по займам с небольшим остатком) могут применяться подходы с использованием формул или статистические методы при условии, что они соответствуют требованиям пунктов 63-65 и AG87-AG91. Используемая модель должна учитывать влияние временно́й стоимости денег, учитывать денежные потоки за весь оставшийся срок актива (а не только за ближайший год), учитывать срок нахождения займов в портфеле и не должна приводить к признанию убытка от обесценения при первоначальном признании финансового актива.

Процентный доход после признания обесценения

AG93 Начиная с момента частичного списания стоимости финансового актива или группы аналогичных финансовых активов в результате убытка от обесценения процентный доход признается на основе процентной ставки, использовавшейся для дисконтирования будущих денежных потоков в целях оценки убытка от обесценения.

Хеджирование (пункты 71-102)

Инструменты хеджирования (пункты 72-77)

Квалифицируемые инструменты хеджирования (пункты 72 и 73)

AG94 Потенциальный убыток по опциону, выпущенному организацией, может быть значительно больше потенциального повышения стоимости соответствующего объекта хеджирования. Иными словами, выпущенный опцион неэффективен для снижения риска изменения прибыли или убытка по объекту хеджирования. Поэтому выпущенный опцион не разрешается определять по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования, кроме случаев, когда организация определяет его по собственному усмотрению как инструмент, компенсирующий риски по приобретенному опциону, включая опцион, встроенный в другой финансовый инструмент (например, выпущенный колл-опцион, используемый для хеджирования обязательства, предусматривающего право эмитента на досрочное погашение). Напротив, потенциальная прибыль по приобретенному опциону равна или превышает убыток, поэтому приобретенный опцион может уменьшить риск влияния изменения справедливой стоимости или денежных потоков на прибыль или убыток. Следовательно, он может квалифицироваться как инструмент хеджирования.

AG95 Удерживаемая до погашения инвестиция, учитываемая по амортизированной стоимости, может быть определена по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования при хеджировании валютного риска.

AG96 Инвестиция в долевого инструмент, по которому не имеется котировки на идентичный инструмент на активном рынке (т. е. исходных данных Уровня 1), и который не учитывается по справедливой стоимости, потому что его справедливая стоимость не поддается надежной оценке иным способом, а также производный инструмент, который связан с таким долевым инструментом, и подлежит урегулированию путем поставки такого долевого инструмента (см. пункты 46(с) и 47), не могут быть определены по усмотрению организации в качестве инструментов хеджирования.

AG97 Собственные долевого инструменты организации не являются финансовыми активами или финансовыми обязательствами данной организации и вследствие этого не могут определяться по усмотрению организации в качестве инструментов хеджирования.

Объекты хеджирования (пункты 78-84)

Квалифицируемые объекты хеджирования (пункты 78-80)

AG98 Твердое договорное обязательство приобрести бизнес в сделке по объединению бизнесов не может быть объектом хеджирования, за исключением валютного риска, поскольку прочие хеджируемые риски не могут быть конкретно идентифицированы и оценены. Эти прочие риски представляют собой бизнес-риски общего характера.

AG99 Инвестиция, учитываемая с использованием метода долевого участия, не может быть объектом хеджирования в отношениях хеджирования справедливой стоимости, поскольку метод долевого участия предусматривает признание в составе прибыли или убытка доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций, а не изменений справедливой стоимости соответствующей инвестиции. По аналогичной причине инвестиция в консолидируемую дочернюю организацию не может быть объектом хеджирования в отношениях хеджирования справедливой стоимости, поскольку при консолидации организация признает в составе прибыли или убытка прибыль или убыток

дочерней организации, а не изменения справедливой стоимости соответствующей инвестиции. Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение представляет собой иной случай, так как это хеджирование подверженности валютному риску, а не хеджирование справедливой стоимости против риска изменения стоимости соответствующей инвестиции.

AG99A В пункте 80 указывается, что в консолидированной финансовой отчетности валютный риск по прогнозируемой с высокой вероятностью внутригрупповой операции может квалифицироваться как объект хеджирования в отношениях хеджирования денежных потоков при условии, что данная операция выражена в валюте, отличной от функциональной валюты организации, осуществляющей данную операцию, и что валютный риск окажет влияние на консолидированную прибыль или убыток. Для этих целей организация может представлять собой материнскую организацию, дочернюю организацию, ассоциированную организацию, совместное предпринимательство или филиал. Если валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой операции не оказывает влияния на консолидированный показатель прибыли или убытка, то данная внутригрупповая операция не может квалифицироваться как объект хеджирования. Обычно к этим операциям относятся выплаты роялти, процентов или вознаграждений за управление, осуществляемых между членами одной группы, кроме случаев, когда имеется связанная операция с третьей стороной. Однако в случаях, когда валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой операции будет оказывать влияние на консолидированный показатель прибыли или убытка, данная внутригрупповая операция может квалифицироваться как объект хеджирования. В качестве примера можно привести прогнозируемые операции продажи или приобретения запасов, осуществляемые между членами одной группы, если имеет место последующая продажа данных запасов стороне, не входящей в состав группы. Аналогично прогнозируемая внутригрупповая операция по продаже основных средств той организацией группы, которая изготовила их, другой организации той же группы, которая будет использовать данные основные средства в своей деятельности, может оказать влияние на консолидированный показатель прибыли или убытка. Это может произойти, например, по той причине, что основные средства будут амортизироваться приобретающей организацией, а сумма, первоначально признанная в отношении данных основных средств, может измениться, если прогнозируемая внутригрупповая операция выражена в валюте, отличной от функциональной валюты приобретающей организации.

AG99B Если хеджирование прогнозируемой внутригрупповой операции отвечает критериям применения учета хеджирования, то величина прибыли или убытка, признанная в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 95(а), должна быть реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки в том же периоде или периодах, в течение которых валютный риск по хеджируемой операции оказывает влияние на консолидированный показатель прибыли или убытка.

AG99BA Организация может по собственному усмотрению определить все изменения денежных потоков или справедливой стоимости объекта хеджирования в составе отношения хеджирования. Организация также может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования изменения денежных потоков или справедливой стоимости объекта хеджирования только выше или ниже некоторой установленной цены или иной переменной («односторонний риск»). Односторонний риск, связанный с объектом хеджирования, отражает внутренняя стоимость приобретенного опциона, являющегося инструментом хеджирования (при допущении, что он имеет те же основные параметры, что и риск, определенный организацией для хеджирования), но не временная стоимость этого опциона. Например, организация может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования риск изменения будущих

денежных потоков в связи с повышением цены прогнозируемой операции по приобретению товаров. В подобной ситуации организация по собственному усмотрению определяет в качестве объекта хеджирования только те денежные убытки, которые являются следствием увеличения указанной цены сверх определенного уровня. Хеджируемый риск не включает в себя временную стоимость приобретенного опциона, поскольку временная стоимость не является компонентом прогнозируемой операции, который оказывает влияние на прибыль или убыток (см. пункт 86(b)).

Определение финансовых статей в качестве объектов хеджирования по усмотрению организации (пункты 81 и 81A)

AG99C Если часть денежных потоков по финансовому активу или финансовому обязательству определяется по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования, то размер данной определенной по усмотрению организации части должен быть меньше общей величины денежных потоков по активу или обязательству. Например, в случае обязательства, эффективная процентная ставка по которому ниже ставки LIBOR, организация не может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования (a) часть обязательства, равную основной сумме плюс проценты по ставке LIBOR и (b) отрицательную оставшуюся часть. Однако организация может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования все денежные потоки по финансовому активу или финансовому обязательству в целом и хеджировать их в отношении только одного конкретного риска (например, в отношении только тех изменений, которые вызваны изменениями ставки LIBOR). Например, в случае финансового обязательства, эффективная процентная ставка по которому на 100 базисных пунктов ниже ставки LIBOR, организация может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования всё это обязательство (т. е. основную сумму долга и проценты по ставке LIBOR минус 100 базисных пунктов) и хеджировать изменения справедливой стоимости или денежных потоков по всему этому обязательству, обусловленные изменениями ставки LIBOR. Организация также может выбрать коэффициент хеджирования, отличный от соотношения один к одному, с тем чтобы повысить эффективность хеджирования, как указано в пункте AG100.

AG99D Кроме того, если финансовый инструмент с фиксированной процентной ставкой хеджируется спустя некоторое время после его возникновения и процентные ставки за этот промежуток времени изменились, то организация может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования часть, равную базовой процентной ставке, которая превышает договорную процентную ставку, по которой производятся выплаты по данному объекту. Организация может это сделать при условии, что базовая ставка будет ниже эффективной процентной ставки, рассчитанной исходя из допущения, что организация приобрела данный инструмент в тот день, когда она по собственному усмотрению определила соответствующий объект хеджирования. Например, допустим, что у организации появляется финансовый актив номиналом 100 д. е. с фиксированной ставкой, по которому эффективная процентная ставка составляет 6 процентов, в то время как ставка LIBOR равна 4 процентам. Организация начинает хеджировать данный актив некоторое время спустя, когда ставка LIBOR увеличилась до 8 процентов, а справедливая стоимость актива снизилась до 90 д. е. Организация рассчитала, что если бы она приобрела этот актив в тот день, когда она по собственному усмотрению определила в качестве объекта хеджирования его справедливую стоимость в 90 д. е. на тот момент, эффективная доходность составила бы 9,5 процентов. Поскольку ставка LIBOR ниже указанной эффективной доходности,

организация может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования часть, соответствующую восьмипроцентной ставке LIBOR, которая состоит частично из предусмотренных договором процентных выплат и частично из величины, представляющей собой разность между текущей справедливой стоимостью (т. е. 90 д. е.) и суммой, подлежащей выплате при наступлении срока погашения (т. е. 100 д. е.).

AG99E Пункт 81 разрешает организации определять по собственному усмотрению величину, иную, чем всё изменение справедливой стоимости или денежных потоков по финансовому инструменту. Например:

(a) все денежные потоки по финансовому инструменту могут быть определены по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования применительно к изменениям в денежных потоках или справедливой стоимости, связанным с некоторыми (но не всеми) рисками; или

(b) некоторые (но не все) денежные потоки по финансовому инструменту могут быть определены по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования применительно к изменениям в денежных потоках или справедливой стоимости, связанным со всеми или лишь с некоторыми рисками (т. е. «часть» денежных потоков по финансовому инструменту может быть определена в качестве объекта хеджирования применительно к изменениям, связанным со всеми или лишь с некоторыми рисками).

AG99F Чтобы соответствовать критериям применения учета хеджирования, определяемые по усмотрению организации риски и части должны представлять собой отдельно идентифицируемые компоненты финансового инструмента, и при этом изменения денежных потоков или справедливой стоимости всего финансового инструмента, возникающие в результате изменений в определенных по усмотрению организации рисках или частях, должны поддаваться надежной оценке. Например:

(a) если финансовый инструмент с фиксированной ставкой хеджируется применительно к изменениям справедливой стоимости, связанным с изменением безрисковой или базовой процентной ставки, то безрисковая или базовая процентная ставка, как правило, считается и отдельно идентифицируемым компонентом финансового инструмента, и поддающейся надежной оценке;

(b) инфляция не является отдельно идентифицируемой, и не поддается надежной оценке, и не может быть определена по усмотрению организации в качестве риска или части финансового инструмента, кроме случаев, когда выполняются требования подпункта (c);

(c) определенная договором инфляционная составляющая денежных потоков по признанной облигации, привязанной к уровню инфляции (при допущении, что не требуется отдельно учитывать встроенный производный инструмент), является отдельно идентифицируемой и поддается надежной оценке, при условии, что эта инфляционная составляющая не оказывает влияния на прочие денежные потоки по данному инструменту.

Определение нефинансовых объектов в качестве объектов хеджирования по усмотрению организации (пункт 82)

AG100 Изменения цены ингредиента или компонента нефинансового актива или нефинансового обязательства, как правило, не оказывают предсказуемого, поддающегося отдельной оценке влияния на цену такого объекта, которое было бы сравнимо, например,

с влиянием изменения рыночных процентных ставок на цену облигации. Таким образом, нефинансовый актив или нефинансовое обязательство может выступать в качестве объекта хеджирования только целиком или в отношении валютного риска. Если существует разница между условиями инструмента хеджирования и объекта хеджирования (например, при хеджировании прогнозируемой покупки бразильского кофе с использованием форвардного договора на покупку колумбийского кофе при аналогичных прочих условиях), отношения хеджирования, тем не менее, могут отвечать критериям применения учета хеджирования при условии, что выполняются все требования пункта 88, включая требование об ожидаемой высокой эффективности хеджирования. Для этих целей величина инструмента хеджирования может быть больше или меньше величины объекта хеджирования, если это позволит повысить эффективность отношения хеджирования. Например, можно провести регрессионный анализ, чтобы определить наличие статистической связи между объектом хеджирования (например, сделкой с бразильским кофе) и инструментом хеджирования (например, сделкой с колумбийским кофе). Если существует обоснованная статистическая взаимосвязь между двумя переменными (т. е. между ценами на единицу бразильского кофе и единицу колумбийского кофе), то наклон линии регрессии можно использовать для определения коэффициента хеджирования, который максимизирует ожидаемую эффективность. Например, если наклон линии регрессии равен 1,02, то коэффициент хеджирования, основанный на соотношении объектов хеджирования в количестве 0,98 к инструменту хеджирования в размере 1,00, максимизирует ожидаемую эффективность. Однако данные отношения хеджирования могут привести к неэффективности, которая будет признана в составе прибыли или убытка в течение срока, на который определяются эти отношения хеджирования.

Определение групп объектов в качестве объектов хеджирования по усмотрению организации (пункты 83 и 84)

AG101 Хеджирование общей нетто-позиции (например, нетто-величины всех активов и обязательств с фиксированной ставкой, имеющих схожие сроки погашения), а не конкретного объекта хеджирования, не соответствует критериям применения учета хеджирования. Однако можно достичь почти такого же влияния на прибыль или убыток при применении учета хеджирования к этому типу отношений хеджирования, если организация по собственному усмотрению определит в качестве объекта хеджирования часть составляющих эту позицию объектов. Например, у банка есть активы суммой 100 д. е. и обязательства суммой 90 д. е. со схожими рисками и условиями. Если банк хеджирует нетто-позицию в размере 10 д. е., он может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования активы в сумме 10 д. е. Данное хеджирование может быть использовано, если такие активы и обязательства являются инструментами с фиксированной процентной ставкой - в этом случае оно будет представлять собой хеджирование справедливой стоимости - или если они являются инструментами с переменной ставкой процента - тогда оно будет хеджированием денежных потоков. Аналогично, если у организации имеется твердое договорное обязательство осуществить покупку в иностранной валюте на сумму 100 д. е. и твердое договорное обязательство осуществить продажу в той же иностранной валюте на сумму 90 д. е., она может хеджировать нетто-величину 10 д. е. путем приобретения производного инструмента и определения его по собственному усмотрению в качестве инструмента хеджирования, в отношении 10 д. е., которые являются частью твердого договорного обязательства осуществить покупку в размере 100 д. е.

Учет хеджирования (пункты 85-102)

AG102 Примером хеджирования справедливой стоимости является хеджирование риска изменения справедливой стоимости долгового инструмента с фиксированной процентной ставкой в результате изменения процентных ставок. Хеджирование такого рода может осуществляться эмитентом либо держателем такого инструмента.

AG103 Примером хеджирования денежных потоков является использование свопа с целью превращения долгового инструмента с плавающей процентной ставкой в долговой инструмент с фиксированной процентной ставкой (т. е. хеджирование будущей операции, в которой будущие денежные потоки, являющиеся объектом хеджирования, представляют собой будущие процентные платежи).

AG104 Хеджирование твердого договорного обязательства (например, хеджирование изменения цены топлива, относящейся к непризнанному договорному обязательству электроэнергетической компании по будущему приобретению топлива по фиксированной цене) представляет собой хеджирование риска изменения справедливой стоимости. Следовательно, такое хеджирование представляет собой хеджирование справедливой стоимости. Однако в соответствии с пунктом 87 хеджирование валютного риска, которому подвержено твердое договорное обязательство, может в качестве альтернативы учитываться в порядке, предусмотренном для учета хеджирования денежных потоков.

Оценка эффективности хеджирования

AG105 Хеджирование считается высокоэффективным, только если выполнены оба следующих условия:

(а) На дату начала отношений хеджирования и в последующие периоды должно ожидаться, что хеджирование будет высокоэффективным для получения компенсирующих изменений справедливой стоимости или денежных потоков, связанных с хеджируемым риском, в течение периода, на который определяются отношения хеджирования. Такие ожидания можно продемонстрировать разными способами, включая сравнение прошлых изменений справедливой стоимости или денежных потоков по объекту хеджирования, связанных с хеджируемым риском, с прошлыми изменениями справедливой стоимости или денежных потоков по инструменту хеджирования, или демонстрацию высокой статистической корреляции между справедливой стоимостью или денежными потоками по объекту хеджирования и по инструменту хеджирования. Организация может выбрать коэффициент хеджирования, отличный от соотношения один к одному, с тем, чтобы повысить эффективность хеджирования, как описано в пункте AG100.

(б) Фактические результаты хеджирования должны находиться в диапазоне 80-125 процентов. Например, если фактические результаты таковы, что убыток по инструменту хеджирования составляет 120 д. е., а прибыль по денежному инструменту равна 100 д. е., то компенсацию можно оценить как $120/100$, то есть 120 процентов, или $100/120$, то есть 83 процента. В данном примере, если предположить, что хеджирование удовлетворяет условию в подпункте (а), организация может сделать вывод, что хеджирование было высокоэффективным.

AG106 Оценка эффективности хеджирования должна проводиться, как минимум, в момент подготовки годовой или промежуточной финансовой отчетности организации.

AG107 В настоящем стандарте не устанавливается единый метод оценки эффективности хеджирования. Метод, принимаемый организацией для оценки эффективности хеджирования, зависит от ее стратегии управления риском. Например, если стратегия организации по управлению риском заключается в периодической корректировке величины инструмента хеджирования, с тем чтобы отразить изменения, возникающие в хеджируемой позиции, то организация должна продемонстрировать ожидаемую высокую эффективность хеджирования только в отношении периода до момента следующей корректировки величины инструмента хеджирования. В некоторых случаях организация принимает разные методы для различных видов хеджирования. Внутренние документы организации, устанавливающие стратегию хеджирования, должны включать описание процедур оценки эффективности. В таком описании процедур должно быть указано, включается ли в оценку вся прибыль или убыток от инструмента хеджирования или временная составляющая стоимости инструмента хеджирования исключается из рассмотрения.

AG107A Если организация хеджирует менее 100 процентов риска по объекту, например 85 процентов, она должна определить объект хеджирования как равный 85 процентам риска и должна оценить неэффективность хеджирования на основе изменения этого определенного по ее усмотрению 85-процентного риска. Однако при хеджировании определенного по ее усмотрению 85-процентного риска организация может использовать коэффициент хеджирования, отличный от соотношения один к одному, если это повысит ожидаемую эффективность хеджирования, как указано в пункте AG100.

AG108 При совпадении основных условий инструмента хеджирования и объекта хеджирования, представляющего собой актив, обязательство, твердое договорное обязательство или высоковероятную прогнозируемую операцию, изменения справедливой стоимости и денежных потоков, связанные с хеджируемым риском, вероятно, смогут полностью компенсировать друг друга как на дату начала отношений хеджирования, так и впоследствии. Например, процентный своп, вероятно, окажется эффективным инструментом хеджирования, если номинальная и основная суммы, сроки, даты пересмотра ставки процента, даты получения и выплаты процентов и основной суммы, а также база для оценки процентных ставок одинаковы для инструмента хеджирования и для объекта хеджирования. Кроме того, хеджирование высоковероятной прогнозируемой покупки товара с помощью форвардного договора, вероятно, будет высокоэффективным, если:

(a) предметом форвардного договора является покупка такого же количества того же самого товара в то же время и в том же месте, что и хеджируемая прогнозируемая покупка;

(b) справедливая стоимость форвардного договора на дату начала отношений хеджирования равна нулю; и

(c) либо изменение дисконта или премии по форвардному договору исключается из оценки эффективности и признается в составе прибыли или убытка, либо изменение ожидаемых денежных потоков по высоковероятной прогнозируемой операции основывается на форвардной цене данного товара.

AG109 Иногда инструмент хеджирования только частично компенсирует хеджируемый риск. Например, хеджирование нельзя считать полностью эффективным, когда инструмент хеджирования и объект хеджирования выражены в различных валютах, которые не привязаны друг к другу. Кроме того, не будет полностью эффективным

хеджирование процентного риска при помощи производного инструмента, если часть изменения справедливой стоимости данного производного инструмента связана с кредитным риском контрагента.

AG110 Чтобы соответствовать критериям применения учета хеджирования, хеджирование должно осуществляться в отношении конкретного идентифицируемого риска, определенного по усмотрению организации, а не общих бизнес-рисков организации. При этом хеджируемый риск должен в конечном счете влиять на прибыль или убыток организации. Хеджирование риска устаревания активов или риска конфискации имущества государством не соответствует критериям применения учета хеджирования; в этих случаях эффективность такого хеджирования нельзя оценить, так как указанные риски не поддаются надежной оценке.

AG110A Пункт 74(a) разрешает организации разделять внутреннюю стоимость и временную стоимость опциона и по собственному усмотрению определять в качестве инструмента хеджирования только изменение внутренней стоимости договора опциона. Определенные таким образом отношения хеджирования могут быть полностью эффективными для получения компенсирующих изменений денежных потоков, связанных с хеджируемым односторонним риском по прогнозируемой операции, если основные условия прогнозируемой операции совпадают с основными условиями инструмента хеджирования.

AG110B Если организация по собственному усмотрению определяет весь приобретенный опцион в качестве инструмента хеджирования одностороннего риска, возникающего в результате прогнозируемой операции, то такие отношения хеджирования не будут высокоэффективными. Это происходит по причине того, что премия, уплаченная за опцион, включает временную стоимость, притом что, как указано в пункте AG99BA, определенный по усмотрению организации односторонний риск не включает временную стоимость опциона. Следовательно, в такой ситуации не будет компенсирующего эффекта между денежными потоками, связанными с временной стоимостью премии, уплаченной по опциону, и денежными потоками, которые связаны с хеджируемым риском, определенным по усмотрению организации.

AG111 В случае процентного риска эффективность хеджирования можно оценить, подготовив таблицу сроков погашения по финансовым активам и финансовым обязательствам, в которой будет отражена нетто-позиция по процентному риску в каждом промежутке времени, при условии, что нетто-позиция будет ассоциирована с конкретным активом или обязательством (или с конкретной группой активов или обязательств, или с их конкретной частью), которые формируют эту нетто-позицию, и при этом эффективность хеджирования будет оцениваться по отношению к данному активу или обязательству.

AG112 При оценке эффективности хеджирования организация, как правило, учитывает временную стоимость денег. Фиксированная процентная ставка по объекту хеджирования не обязательно должна совпадать с фиксированной процентной ставкой по свопу, определенному по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости. Точно так же плавающая процентная ставка по процентному активу или обязательству не обязательно должна совпадать с плавающей процентной ставкой по свопу, определенному по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования денежных потоков. Справедливая стоимость свопа определяется на основе сумм нетто-расчетов по нему. Если и фиксированная, и переменная ставки по свопу изменятся на одну и ту же величину, такое изменение не окажет влияния на суммы нетто-расчетов.

AG113 Если определенные организацией отношения хеджирования не отвечают критериям эффективности, она должна прекратить учет хеджирования начиная с последней даты, на которую была продемонстрирована эффективность хеджирования. Однако если организация идентифицирует событие или изменение обстоятельств, в результате которых отношения хеджирования перестали отвечать критериям эффективности, и демонстрирует, что хеджирование было эффективным до наступления такого события или изменения обстоятельств, то она прекращает учет хеджирования, начиная с даты, когда произошло это событие или изменение обстоятельств.

AG113A Во избежание сомнений последствия замены первоначального контрагента клиринговым контрагентом и осуществления соответствующих изменений, как предусматривается пунктами 91(a)(ii) и 101(a)(ii), должны быть отражены в оценке инструмента хеджирования и, как следствие, при оценке эффективности хеджирования и определении величины эффективности хеджирования.

Учет хеджирования справедливой стоимости при портфельном хеджировании процентного риска

AG114 При хеджировании справедливой стоимости в отношении процентного риска по портфелю финансовых активов или финансовых обязательств, организация будет отвечать требованиям настоящего стандарта в случае соблюдения процедур, изложенных ниже в подпунктах (a)-(i) и пунктах AG115-AG132:

(a) в рамках процесса управления рисками организация должна идентифицировать портфель объектов, процентный риск по которым она желает хеджировать. Такой портфель может состоять только из активов, только из обязательств или как из активов, так и из обязательств. Организация может идентифицировать два портфеля или более (например, организация может сгруппировать свои активы, имеющиеся в наличии для продажи, в отдельный портфель), в этом случае она должна применять указания, приведенные ниже, отдельно к каждому портфелю;

(b) организация должна проанализировать и распределить портфель по периодам пересмотра процентных ставок на основе ожидаемых, а не договорных сроков пересмотра. Такое распределение по периодам пересмотра процентных ставок может быть осуществлено разными способами, включая составление графика денежных потоков по периодам их ожидаемого возникновения или составление графика условных основных сумм по всем периодам до момента ожидаемого пересмотра процентных ставок;

(c) на основе этого анализа организация принимает решение о том, какую сумму она будет хеджировать. Организация по собственному усмотрению определяет в качестве объекта хеджирования некоторую сумму активов или обязательств (но не нетто-величину) из идентифицированного портфеля, равную сумме, которую она желает хеджировать. Эта сумма также определяет процентную долю, используемую для тестирования эффективности хеджирования в соответствии с пунктом AG126(b);

(d) организация по собственному усмотрению определяет процентный риск, который она хеджирует. Этот риск может быть частью процентного риска по каждому объекту, входящему в хеджируемую позицию, такой, как базовая процентная ставка (например, ставка LIBOR);

(e) организация по собственному усмотрению определяет один или несколько инструментов хеджирования для каждого периода пересмотра процентных ставок;

(f) используя информацию об определенных по ее усмотрению элементах отношения хеджирования согласно подпунктам (с)-(е), организация должна оценивать в начале хеджирования и в последующие периоды, будет ли хеджирование высокоэффективным в течение периода, в отношении которого определены эти отношения хеджирования;

(g) организация должна периодически оценивать изменение справедливой стоимости объекта хеджирования (определенного по усмотрению организации согласно подпункту (с)), связанное с хеджируемым риском (определенным по усмотрению организации согласно подпункту (d)), на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок, определенных в подпункте (b). Если результат оценки эффективности хеджирования с использованием метода, указанного в документации организации по хеджированию, покажет, что хеджирование фактически является высокоэффективным, то организация признает изменение справедливой стоимости объекта хеджирования как прибыль или убыток в составе прибыли или убытка за период, а также в одной из двух статей отчета о финансовом положении согласно пункту 89А. Изменение справедливой стоимости не требуется распределять на отдельные активы или обязательства;

(h) организация должна оценить изменение справедливой стоимости инструмента (инструментов) хеджирования (определенного по усмотрению организации согласно подпункту (е)) и признать величину этого изменения как прибыль или убыток в составе прибыли или убытка за период. Справедливая стоимость инструмента (инструментов) хеджирования признается в качестве актива или обязательства в отчете о финансовом положении;

(i) неэффективность³⁸ будет признана в составе прибыли или убытка как разница между изменением справедливой стоимости, указанным в подпункте (g), и изменением справедливой стоимости, указанным в подпункте (h).

³⁸ В данном контексте применимы те же соображения существенности, что и во всех МСФО.

AG115 Данный подход более подробно описывается ниже. Этот подход должен применяться только к хеджированию справедливой стоимости от процентного риска по портфелю финансовых активов или финансовых обязательств.

AG116 Портфель, определенный в пункте AG114(a), может состоять как из активов, так и из обязательств. Этот портфель также может состоять либо только из активов, либо только из обязательств. Данный портфель используется для определения суммы активов или обязательств, которые организация желает хеджировать. Однако портфель сам по себе не определяется по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования.

AG117 При применении пункта AG114(b) организация определяет ожидаемую дату пересмотра процентных ставок по объекту как наиболее раннюю из следующих дат: даты ожидаемого погашения объекта и даты пересмотра процентных ставок до рыночных ставок. Ожидаемые сроки пересмотра процентных ставок оцениваются как в начале хеджирования, так и в течение всего срока хеджирования на основе данных за прошлые периоды и другой имеющейся информации, включая информацию и ожидания относительно уровня досрочных погашений, процентных ставок и взаимосвязи между ними. Организации, которые не имеют собственных данных за прошлые периоды или у которых такие данные недостаточны, используют данные по аналогичным организациям в отношении сопоставимых финансовых инструментов. Эти оценки должны периодически пересматриваться и обновляться с учетом новых данных. В случае объекта с фиксированной ставкой и правом досрочного погашения ожидаемой датой пересмотра процентных ставок является дата, на которую по этому объекту ожидается досрочное

погашение, если только ставка по нему не пересматривается до рыночного уровня на более раннюю дату. Для группы схожих объектов распределение по периодам на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок может принимать форму отнесения к каждому из периодов некоторого процента от всей группы, а не отдельных объектов. Организация может применить другие методики для целей такого распределения. Например, она может использовать коэффициент, отражающий уровень досрочных погашений, для распределения амортизируемых займов на периоды на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок. Однако методика такого распределения должна соответствовать процедурам и целям управления рисками организации.

AG118 В качестве примера определения объекта хеджирования по усмотрению организации в соответствии с пунктом AG114(c) можно привести следующую ситуацию: если в определенный период пересмотра процентных ставок организация оценивает свои активы с фиксированной ставкой в сумме 100 д. е. и обязательства с фиксированной ставкой в размере 80 д. е. и решает хеджировать всю нетто-позицию, равную 20 д. е., то она определяет по собственному усмотрению в качестве объекта хеджирования активы в сумме 20 д. е. (часть активов)³⁹. Величина, определенная в качестве объекта хеджирования, выражается как «денежная сумма» (например, сумма в долларах, евро, фунтах или рэндах), а не как отдельные активы. Отсюда следует, что все активы (или обязательства), из которых выделяется хеджируемая сумма, т. е. все 100 д. е. стоимости активов в приведенном выше примере, должны быть:

(а) объектами, справедливая стоимость которых меняется в зависимости от изменений хеджируемой процентной ставки; и

(б) объектами, которые могли бы удовлетворять требованиям учета хеджирования справедливой стоимости, если бы они на индивидуальной основе были определены по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования. В частности, поскольку стандарт⁴⁰ указывает, что справедливая стоимость финансового обязательства, подлежащего погашению по требованию кредитора (например, депозитов до востребования и некоторых видов срочных депозитов), не может быть меньше, чем сумма, подлежащая выплате по требованию, дисконтированная с первой даты, на которую может быть потребована выплата этой суммы, такой объект не может соответствовать критериям применения учета хеджирования справедливой стоимости в каком-либо периоде, выходящем за пределы ближайшего периода, в котором держатель может потребовать выплаты. В примере выше хеджируемой позицией является сумма активов. Следовательно, подобные обязательства не являются частью определенного по усмотрению организации объекта хеджирования; однако они используются организацией для расчета суммы актива, которая определяется в качестве объекта хеджирования. Если бы позиция, которую организация пожелала хеджировать, была суммой обязательств, то величина, представляющая определенный по усмотрению организации объект хеджирования, должна была бы выделяться из суммы обязательств с фиксированной ставкой, иных, чем те обязательства, погашение которых может потребоваться от организации в более ранний период, а процентная доля, используемая для оценки эффективности хеджирования в соответствии с пунктом AG126(b), будет рассчитана как процент от указанных иных обязательств. Например, предположим, что, по оценкам организации, в определенный период пересмотра процентных ставок она имеет обязательства с фиксированной ставкой в сумме 100 д. е., из которых 40 д. е. - депозиты до востребования, а 60 д. е. - обязательства, не погашаемые по требованию. В этот период также попадают активы с фиксированной ставкой в размере 70 д. е. Если организация решает хеджировать всю нетто-позицию в размере 30 д. е., она по собственному усмотрению определяет в качестве объекта хеджирования обязательства в сумме 30 д. е., т. е. 50 процентов⁴¹ от суммы обязательств, не подлежащих погашению по требованию.

³⁹ Стандарт разрешает организации определять по собственному усмотрению любую величину имеющихся квалифицируемых активов или обязательств, т. е. в данном примере любую величину активов между 0 д. е. и 100 д. е.

⁴⁰ См. пункт 49.

⁴¹ $30 \text{ д. е.} : (100 \text{ д. е.} - 40 \text{ д. е.}) = 50 \text{ процентов.}$

AG119 Организация также должна выполнить прочие требования, касающиеся определения по собственному усмотрению и документирования отношений хеджирования, предусмотренные пунктом 88(a). Для портфельного хеджирования процентного риска соответствующая документация по определенным по усмотрению организации отношениям хеджирования должна включать описание политики организации по расчету всех параметров, используемых для идентификации хеджируемой суммы, а также метод оценки эффективности хеджирования, включая следующее:

(a) какие активы и обязательства должны быть включены в хеджируемый портфель и какая основа должна использоваться для их исключения из портфеля;

(b) как организация рассчитывает сроки пересмотра процентных ставок, включая то, какие допущения по процентной ставке лежат в основе оценки уровня досрочных погашений и какова основа для изменения этих оценочных значений. Должен использоваться один и тот же метод как для первоначальных оценок в момент включения актива или обязательства в хеджируемый портфель, так и для последующих пересмотров этих оценочных значений;

(c) количество и продолжительность периодов пересмотра процентных ставок;

(d) как часто организация будет тестировать эффективность хеджирования и какой из двух методов, указанных в пункте AG126, она будет использовать;

(e) методика идентификации суммы активов или обязательств, определенных по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования, и, соответственно, процентная доля, которая используется при тестировании эффективности с применением метода, указанного в пункте AG126(b);

(f) если организация тестирует эффективность хеджирования с использованием метода, описанного в пункте AG126(b), будет ли она тестировать эффективность для каждого периода пересмотра процентных ставок отдельно, для всех периодов вместе или использовать какое-либо сочетание этих подходов.

Политика, установленная организацией при определении по собственному усмотрению и документировании отношений хеджирования, должна соответствовать процедурам и целям управления рисками организации. В такую политику не должны вноситься произвольные изменения. Любые изменения должны быть обоснованы изменениями рыночных условий и других факторов и должны основываться на процедурах и целях управления рисками организации и соответствовать им.

AG120 В качестве инструмента хеджирования, указанного в пункте AG114(e), может выступать один производный инструмент или портфель производных инструментов, каждый из которых подвержен процентному риску, определенному по усмотрению организации в качестве хеджируемого согласно пункту AG114(d) (например, портфель процентных свопов, каждый из которых подвержен риску изменения ставки LIBOR). Такой портфель производных инструментов может содержать компенсирующие друг друга позиции по риску. Однако он не может включать выпущенные опционы или чистые выпущенные опционы, поскольку настоящий стандарт⁴² не разрешает определять такие

опционы по усмотрению организации в качестве инструментов хеджирования (за исключением случаев, когда выпущенный опцион определяется по усмотрению организации в качестве компенсации приобретенного опциона). Если инструмент хеджирования хеджирует сумму, определенную по усмотрению организации согласно пункту AG114(с), на протяжении более чем одного периода пересмотра процентных ставок, то он распределяется на все периоды, которые он хеджирует. Однако инструмент хеджирования должен быть распределен на эти периоды пересмотра процентных ставок целиком, поскольку стандарт⁴³ не разрешает определять отношения хеджирования по усмотрению организации только на часть срока, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении.

⁴² См. пункты 77 и AG94.

⁴³ См. пункт 75.

AG121 Когда организация оценивает изменение справедливой стоимости объекта с правом досрочного погашения в соответствии с пунктом AG114(g), она должна учесть, что изменение процентных ставок влияет на справедливую стоимость такого объекта с правом досрочного погашения двояко: изменение процентных ставок влияет на предусмотренные договором денежные потоки, а также на справедливую стоимость опциона на досрочное погашение, встроенного в объект с правом досрочного погашения. Пункт 81 настоящего стандарта разрешает организации определять по собственному усмотрению часть финансового актива или финансового обязательства, подверженных одному и тому же риску, в качестве объекта хеджирования, при условии, что эффективность хеджирования поддается оценке. В отношении объектов с правом досрочного погашения пункт 81A разрешает делать это путем определения объекта хеджирования по усмотрению организации на основе изменения справедливой стоимости, связанного с изменениями хеджируемой процентной ставки, исходя из *ожидаемых*, а не *договорных* дат пересмотра процентных ставок. Однако при расчете изменения справедливой стоимости объекта хеджирования должно учитываться влияние изменений хеджируемой процентной ставки на эти ожидаемые даты пересмотра процентных ставок. Следовательно, если ожидаемые даты пересмотра процентных ставок меняются (например, вследствие изменения ожидаемого уровня досрочных погашений) или фактические даты пересмотра процентных ставок отличаются от ожидаемых, то возникнет неэффективность, как указано в пункте AG126. И напротив, изменения в ожидаемых датах пересмотра процентных ставок, которые (а) явно возникают в результате иных факторов, чем изменения хеджируемой процентной ставки, (b) не коррелируют с изменениями хеджируемой процентной ставки и (с) могут быть надежно отделены от изменений, связанных с хеджируемой процентной ставкой (например, изменение уровня досрочных погашений, явно являющееся следствием изменения демографических факторов или налогового регулирования, а не изменения процентной ставки), не учитываются при определении изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, так как они не связаны с хеджируемым риском. Если существует неопределенность относительно фактора, который приводит к изменению ожидаемых дат пересмотра процентных ставок, или организация не имеет возможности надежно отделить изменения, являющиеся результатом хеджируемой процентной ставки, от изменений, являющихся результатом других факторов, то предполагается, что это изменение возникло в результате изменений хеджируемой процентной ставки.

AG122 Настоящий стандарт не устанавливает метод, используемый для расчета суммы, указанной в пункте AG114(g), то есть величины изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, связанного с хеджируемым риском. Если для такой оценки используется статистический или иной метод расчетной оценки, этот метод

должен быть таким, чтобы руководство организации ожидало получить результат, который был бы близким к тому результату, который был бы получен при оценке каждого индивидуального актива или обязательства из тех, которые составляют объект хеджирования. Неправомерно принимать допущение о том, что изменения справедливой стоимости объекта хеджирования равны изменениям стоимости инструмента хеджирования.

AG123 Если объект хеджирования в определенном периоде пересмотра процентных ставок является активом, то, согласно пункту 89А, изменение его стоимости должно отражаться отдельной статьей отчета о финансовом положении в составе активов. И напротив, если объект хеджирования в определенном периоде пересмотра процентных ставок является обязательством, изменение его стоимости должно представляться отдельной статьей отчета о финансовом положении в составе обязательств. Пункт AG114(g) также указывает на эти отдельные статьи отчета о финансовом положении. Распределение их на отдельные активы (или обязательства) не требуется.

AG124 В пункте AG114(i) отмечается, что неэффективность хеджирования возникает в той мере, в какой изменение справедливой стоимости объекта хеджирования, связанное с хеджируемым риском, отличается от изменения справедливой стоимости производного инструмента хеджирования. Такое различие может появиться по ряду причин, включая следующие:

(a) фактические сроки пересмотра процентных ставок отличаются от ожидаемых, или ожидаемые сроки пересмотра процентных ставок изменяются;

(b) объекты в хеджируемом портфеле обесцениваются, или прекращается их признание;

(c) даты платежей по инструменту хеджирования и по объекту хеджирования различаются; и

(d) другие причины (например, когда некоторые из объектов хеджирования имеют более низкую процентную ставку, чем базовая ставка, применительно к которой эти объекты были определены по усмотрению организации в качестве хеджируемых, и возникающая в результате этого неэффективность не настолько велика, чтобы портфель в целом перестал соответствовать критериям применения учета хеджирования).

Величина указанной неэффективности⁴⁴ должна быть идентифицирована и признана в составе прибыли или убытка.

⁴⁴ В данном контексте применимы те же соображения существенности, что и во всех МСФО.

AG125 Эффективность хеджирования, как правило, можно повысить:

(a) если организация при составлении графика распределяет объекты с различными характеристиками досрочного погашения, принимая во внимание различия в поведении контрагентов относительно досрочного погашения;

(b) если портфель содержит большее количество объектов. Если в портфеле содержится всего лишь несколько объектов, то, если по одному из объектов досрочное погашение происходит раньше или позже, чем ожидалось, вероятно относительно высокая неэффективность. И напротив, когда портфель содержит много объектов, поведение контрагентов относительно досрочного погашения можно предсказать более точно;

(с) если используются более короткие периоды пересмотра процентных ставок (например, 1-месячные периоды, а не 3-месячные периоды). Более короткий период пересмотра процентных ставок снижает эффект несоответствия между датами платежей и пересмотра процентных ставок (в пределах периода пересмотра процентных ставок) по объекту хеджирования и датами платежей и пересмотра процентных ставок по инструменту хеджирования;

(d) при более частом проведении корректировки суммы инструмента хеджирования с целью отражения изменений в объекте хеджирования (например, вследствие изменений в ожиданиях относительно досрочного погашения).

AG126 Организация должна периодически тестировать эффективность хеджирования. Если ожидаемые сроки пересмотра процентных ставок меняются в промежутке между двумя датами, на которые оценивается эффективность хеджирования, то организация рассчитывает величину эффективности:

(a) как разницу между изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования (см. пункт AG114(h)) и изменением стоимости всего объекта хеджирования, которое связано с изменениями хеджируемой процентной ставки (включая воздействие изменений хеджируемой процентной ставки на справедливую стоимость встроенного опциона на досрочное погашение); либо

(b) используя следующие приближенные расчеты. Организация:

(i) рассчитывает процентную долю активов (или обязательств) в каждом хеджируемом периоде пересмотра процентных ставок на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок на последнюю дату тестирования эффективности хеджирования;

(ii) применяет эту процентную долю к пересмотренной расчетной величине в соответствующем периоде пересмотра процентных ставок, с тем чтобы рассчитать сумму объекта хеджирования на основе пересмотренной расчетной величины;

(iii) рассчитывает изменение справедливой стоимости пересмотренной расчетной оценки объекта хеджирования, связанное с хеджируемым риском, и представляет его согласно пункту AG114(g);

(iv) признает неэффективность в сумме, равной разнице между величиной, которая была определена в пункте (iii), и величиной изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования (см. пункт AG114(h)).

AG127 При оценке эффективности хеджирования организация должна проводить различие между изменениями сроков пересмотра процентных ставок по существующим активам (или обязательствам) и возникновением новых активов (или обязательств), причем только первое приводит к неэффективности хеджирования. Все изменения в расчетных сроках пересмотра процентных ставок (кроме тех, которые не учитываются в соответствии с пунктом AG121), включая перераспределение существующих объектов по периодам, учитываются при пересмотре расчетной величины в том или ином периоде в соответствии с пунктом AG126(b)(ii) и, следовательно, при оценке эффективности хеджирования. После того, как признается неэффективность хеджирования, как указано выше, организация устанавливает новую расчетную величину суммарных активов (или обязательств) в каждом периоде пересмотра процентных ставок, включающую новые активы (или обязательства), возникшие с момента последнего теста эффективности хеджирования, и определяет новую сумму по собственному усмотрению в качестве объекта хеджирования, а также новую процентную долю - в качестве хеджируемой

процентной доли. Изложенные в пункте AG126(b) процедуры затем повторяются на следующую дату тестирования эффективности хеджирования.

AG128 Признание объектов, которые были изначально отнесены к тому или иному периоду пересмотра процентных ставок, может быть прекращено вследствие того, что досрочное погашение произошло раньше, чем ожидалось, либо произошло списание сумм, вызванное обесценением или продажей. Если это происходит, сумма изменения справедливой стоимости, включенная в указанную в пункте AG114(g) отдельную статью отчета о финансовом положении и относящаяся к объекту, признание которого прекращено, должна быть исключена из отчета о финансовом положении и включена в состав прибыли или убытка от прекращения признания объекта. Для этих целей необходимо знать, к какому периоду (периодам) пересмотра процентных ставок был отнесен объект, признание которого было прекращено, так как это позволяет определить, из какого периода (периодов) пересмотра процентных ставок нужно исключить этот объект и, следовательно, какую сумму нужно исключить из отдельной статьи отчета о финансовом положении, указанной в пункте AG114(g). Если можно определить, в какой период объект был включен, то при прекращении его признания он исключается из этого периода. Когда это невозможно, такой объект исключается из самого раннего периода, если прекращение признания явилось результатом более высокого, чем ожидалось, уровня досрочных погашений, либо распределяется на все периоды, содержащие данный объект, на систематической и рациональной основе, если признание этого объекта было прекращено в результате его продажи или обесценения.

AG129 Кроме того, если признание какой-либо суммы, относящейся к определенному периоду, не было прекращено по истечении этого периода, данная сумма немедленно признается в составе прибыли или убытка (см. пункт 89А). Например, предположим, что организация распределяет объекты на три периода пересмотра процентных ставок. При предыдущем пересмотре определяемых по усмотрению организации отношений хеджирования соответствующее изменение справедливой стоимости, отраженное в отдельной статье отчета о финансовом положении, представляло собой актив в размере 25 д. е. Эта сумма включала в себя суммы, относимые на периоды 1, 2 и 3, которые составляют 7 д. е., 8 д. е. и 10 д. е. соответственно. По состоянию на дату следующего пересмотра определяемых по усмотрению организации отношений хеджирования соответствующие активы, относимые на период 1, были либо реализованы, либо перераспределены на другие периоды. Поэтому организация прекращает признавать сумму в 7 д. е. в отчете о финансовом положении и признает ее в составе прибыли или убытка. 8 д. е. и 10 д. е. теперь относятся к периодам 1 и 2 соответственно. Эти оставшиеся периоды затем при необходимости корректируются на величину изменения справедливой стоимости, как указано в пункте AG114(g).

AG130 В качестве иллюстрации требований двух предыдущих пунктов предположим, что организация составила график по активам, распределив определенную процентную долю портфеля на каждый из периодов пересмотра процентных ставок. Также предположим, что она распределила по 100 д. е. на каждый из первых двух периодов. Когда истекает первый период пересмотра процентных ставок, организация прекращает признание активов в размере 110 д. е. из-за ожидаемых и непредвиденных погашений. В этом случае вся сумма, содержащаяся в отдельной статье отчета о финансовом положении, указанной в пункте AG114(g), и относящаяся к первому периоду, исключается из отчета о финансовом положении, при этом исключаются и 10 процентов суммы, относящейся ко второму периоду.

AG131 Если хеджируемая сумма в периоде пересмотра процентных ставок уменьшается без прекращения признания соответствующих активов (или обязательств), то сумма, которая включена в указанную в пункте AG114(g) отдельную статью отчета о

финансовом положении, относящаяся к этому уменьшению, подлежит амортизации в соответствии с пунктом 92.

AG132 Организация может пожелать применить подход, изложенный в пунктах AG114-AG131, к портфельному хеджированию, которое ранее учитывалось как хеджирование денежных потоков в соответствии с МСФО (IAS) 39. Такая организация должна аннулировать ранее определенное ею по собственному усмотрению хеджирование денежных потоков в соответствии с пунктом 101(d) и применить требования, изложенные в указанном пункте. Она также меняет тип хеджирования на хеджирование справедливой стоимости и применяет подход, изложенный в пунктах AG114-AG131, перспективно к последующим отчетным периодам.

Переходные положения (пункты 103-108В)

AG133 Организация могла по собственному усмотрению определить прогнозируемую внутригрупповую операцию в качестве объекта хеджирования на начало годового периода, начинающегося 1 января 2005 года или после этой даты (или, в целях пересчета сравнительной информации, на начало более раннего сравнительного периода), при этом такое хеджирование, могло соответствовать критериям применения учета хеджирования в соответствии с настоящим стандартом (с учетом поправок, введенных последним предложением пункта 80). Такая организация может определить отношения хеджирования таким образом, чтобы применить учет хеджирования в консолидированной финансовой отчетности с начала годового периода, начинающегося 1 января 2005 года или после этой даты (или с начала более раннего сравнительного периода). Такая организация также должна применять пункты AG99А с AG99В с начала годового периода, начинающегося 1 января 2005 года или после этой даты. Однако в соответствии с пунктом 108В ей не обязательно применять пункт AG99В к сравнительной информации за более ранние периоды.

*Приложение 27
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление порядка учета инвестиционной недвижимости и требований к раскрытию соответствующей информации.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется при признании, оценке и раскрытии информации об инвестиционной недвижимости.

3 Помимо прочего, настоящий стандарт применяется для оценки в финансовой отчетности арендатора инвестиционной недвижимости, находящейся у него на правах аренды, учитываемой как финансовая аренда, а также для оценки в финансовой отчетности арендодателя инвестиционной недвижимости, предоставленной арендатору в операционную аренду. В настоящем стандарте не рассматриваются вопросы, регулируемые МСФО (IAS) 17 «Аренда», в том числе:

- (a) классификация аренды как финансовой или операционной;
- (b) признание доходов от сдачи инвестиционной недвижимости в аренду (см. также МСФО (IAS) 18 «Выручка»);
- (c) оценка в финансовой отчетности арендатора недвижимости, находящейся у него на правах аренды, которая учитывается как операционная аренда;
- (d) оценка в финансовой отчетности арендодателя его чистой инвестиции в финансовую аренду;
- (e) учет операций продажи с обратной арендой; и
- (f) раскрытие информации о финансовой и операционной аренде.

4 Настоящий стандарт не применяется:

- (a) к биологическим активам, относящимся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»); и
- (b) к правам на полезные ископаемые и запасам полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Определения

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении.

Первоначальная стоимость - сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с

целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Инвестиционная недвижимость - недвижимость (земля, или здание (либо часть здания), или то и другое), удерживаемая (собственником или же арендатором на правах финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, или с целью получения выгоды от прироста стоимости, или того и другого, но не для:

(а) использования в производстве или поставке товаров или услуг либо в административных целях; или

(b) продажи в ходе обычной деятельности.

Недвижимость, занимаемая владельцем, - недвижимость, удерживаемая (собственником или же арендатором на правах финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров, или оказании услуг либо в административных целях.

Классификация недвижимости как инвестиционной недвижимости либо недвижимости, занимаемой владельцем

6 Права на недвижимость, которая удерживается арендатором по договору операционной аренды, могут классифицироваться и отражаться в учете как инвестиционная недвижимость в том и только в том случае, если во всем остальном данная недвижимость отвечает определению инвестиционной недвижимости и если арендатор использует для признанного актива модель учета по справедливой стоимости, изложенную в пунктах 33-55. Выбор такого варианта классификации возможен на пообъектной основе. Однако в случае выбора такого варианта классификации для одного подобного объекта недвижимости, удерживаемого на правах операционной аренды, вся недвижимость, классифицированная как инвестиционная недвижимость, должна будет учитываться с использованием модели учета по справедливой стоимости. Если выбран этот вариант классификации, то информация о любой недвижимости, классифицированной таким образом, включается в раскрытия, требуемые пунктами 74-78.

7 Инвестиционная недвижимость удерживается для получения арендной платы, или в целях получения выгоды от прироста стоимости, или одновременно того и другого. Следовательно, инвестиционная недвижимость генерирует денежные потоки в значительной степени независимо от других активов, удерживаемых организацией. Это отличает инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой владельцем. Производство или поставка товаров или оказание услуг (или использование недвижимости в административных целях) генерирует денежные потоки, которые относятся не только к недвижимости, но и к другим активам, используемым в процессе

производства или поставки. К недвижимости, занимаемой владельцем, применяется МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*».

8 Ниже приведены примеры инвестиционной недвижимости:

(а) земельный участок, удерживаемый в целях получения выгоды от прироста стоимости в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности;

(б) земельный участок, удерживаемый для будущего использования, которое в настоящее время пока не определено. (Если организация не определила, что она будет использовать данный земельный участок в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, то считается, что эта земля удерживается в целях получения выгоды от прироста ее стоимости);

(с) здание, принадлежащее организации (или удерживаемое организацией на правах финансовой аренды) и предоставленное в операционную аренду по одному или нескольким договорам;

(д) здание, не занятое в настоящее время, но удерживаемое для сдачи в операционную аренду по одному или нескольким договорам;

(е) недвижимость, строящаяся или развиваемая для будущего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

9 Ниже приведены примеры объектов, не являющихся инвестиционной недвижимостью и, следовательно, находящихся вне сферы применения настоящего стандарта:

(а) недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности или находящаяся в процессе строительства или развития с целью такой продажи (см. МСФО (IAS) 2 «*Запасы*»), например недвижимость, приобретенная исключительно для последующей перепродажи в краткосрочной перспективе или для развития и перепродажи;

(б) недвижимость, строящаяся или развиваемая по поручению третьих лиц (см. МСФО (IAS) 11 «*Договоры на строительство*»);

(с) недвижимость, занимаемая владельцем (см. МСФО (IAS) 16), в том числе (помимо прочего) недвижимость, удерживаемая для будущего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, удерживаемая для будущего развития и последующего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, занимаемая работниками организации (независимо от того, платят ли они арендную плату по рыночным ставкам или нет), а также недвижимость, занимаемая владельцем, которая подлежит выбытию;

(д) [удален]

(е) недвижимость, сданная в финансовую аренду другой организации.

10 В некоторых случаях недвижимость включают в себя часть, которая удерживается для получения арендной платы или в целях получения выгоды от прироста стоимости, и другую часть, которая удерживается для целей производства или поставки товаров, или оказания услуг либо в административных целях. Если указанные части могут быть проданы по отдельности (или отдельно друг от друга сданы в финансовую аренду), то организация учитывает эти части раздельно. Если же эти части нельзя продать по отдельности, то соответствующая недвижимость будет являться инвестиционной

недвижимостью, только если ее часть, удерживаемая для использования в производстве или поставке товаров, или оказания услуг либо в административных целях, будет незначительной.

11 В некоторых случаях организация предоставляет дополнительные услуги арендаторам недвижимости, удерживаемой этой организацией. Организация рассматривает такую недвижимость как инвестиционную недвижимость, если эти услуги являются незначительными относительно соглашения в целом. Примером является случай, когда собственник офисного здания предоставляет арендаторам, занимающим это здание, услуги по охране и текущему обслуживанию.

12 В других случаях предоставляемые услуги являются значительными. Например, если организация имеет в собственности гостиницу и управляет ею, то услуги, предоставляемые постояльцам, являются значительными по отношению к соглашению в целом. Следовательно, гостиница, управляемая собственником, представляет собой недвижимость, занимаемую владельцем, а не инвестиционную недвижимость.

13 Иногда трудно определить, являются ли дополнительные услуги настолько значительными, что недвижимость не может квалифицироваться как инвестиционная недвижимость. Например, собственник гостиницы иногда передает выполнение некоторых функций третьей стороне по договору управления. Условия подобных договоров бывают самыми разными. В одном конце этого спектра собственник может занимать позицию, которая, по существу, является позицией пассивного инвестора. В другом конце этого спектра собственник может просто передать по договору аутсорсинга повседневные функции, сохранив при этом значительную подверженность колебаниям денежных потоков, генерируемых деятельностью гостиницы.

14 Чтобы определить, может ли объект недвижимости квалифицироваться как инвестиционная недвижимость, необходимо применить суждение. Организация разрабатывает критерии, чтобы иметь возможность применять такое суждение последовательно, в соответствии с определением инвестиционной недвижимости и соответствующим руководством, изложенным в пунктах 7-13. Пункт 75(с) требует, чтобы организация раскрывала такие критерии в тех случаях, когда классификация вызывает сложности.

14А Суждение также необходимо, чтобы определить, является ли приобретение инвестиционной недвижимости приобретением актива или группы активов либо объединением бизнесов, относящимся к сфере применения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». Чтобы определить, является ли такое приобретение объединением бизнесов, необходимо обратиться к МСФО (IFRS) 3. Положения пунктов 7-14 настоящего стандарта касаются вопроса о том, следует ли считать недвижимость недвижимостью, занимаемой владельцем, или же инвестиционной недвижимостью, а не о том, является ли приобретение недвижимости объединением бизнесов, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3. Решение вопроса о том, отвечает ли конкретная сделка определению объединения бизнесов, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3, и включает ли она инвестиционную недвижимость, как этот термин определен в настоящем стандарте, требует раздельного применения обоих стандартов.

15 В некоторых случаях организация имеет в собственности недвижимость, которую арендует и занимает ее материнская организация или другая дочерняя организация. Такая недвижимость не квалифицируется как инвестиционная недвижимость в консолидированной финансовой отчетности, поскольку с позиций всей группы данная недвижимость является недвижимостью, занимаемой владельцем. Однако с позиций организации, имеющей данную недвижимость в собственности, она является инвестиционной недвижимостью, если она соответствует определению, приведенному в

пункте 5. Следовательно, в своей индивидуальной финансовой отчетности арендодатель отражает эту недвижимость как инвестиционную недвижимость.

Признание

16 Инвестиционную недвижимость следует признавать как актив тогда и только тогда, когда:

(а) поступление в организацию будущих экономических выгод, связанных с этой инвестиционной недвижимостью, является вероятным; и

(б) первоначальная стоимость этой инвестиционной недвижимости поддается надежной оценке.

17 Организация оценивает в соответствии с этим принципом признания все свои затраты на инвестиционную недвижимость в момент их возникновения. Такие затраты включают первоначальные затраты на приобретение инвестиционной недвижимости и затраты, понесенные впоследствии на дополнение, замену части или обслуживание данной недвижимости.

18 В соответствии с принципом признания, изложенным в пункте 16, организация не признает в балансовой стоимости инвестиционной недвижимости затраты на повседневное обслуживание такой недвижимости. Вместо этого данные затраты признаются в составе прибыли или убытка в момент их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание - это в основном затраты на оплату труда и расходных материалов, и они могут включать затраты на мелкие детали. Назначение данных затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» соответствующей недвижимости.

19 Некоторые части инвестиционной недвижимости могли быть приобретены путем замены. Например, внутренние стены могли быть установлены взамен тех, которые существовали первоначально. В соответствии с принципом признания организация признает в балансовой стоимости инвестиционной недвижимости затраты на замену части существующей инвестиционной недвижимости в момент возникновения таких затрат, если удовлетворяются критерии признания. Балансовая стоимость тех частей, которые были заменены, перестает признаваться в соответствии с положениями настоящего стандарта о прекращении признания.

Оценка в момент признания

20 Инвестиционная недвижимость первоначально должна оцениваться по первоначальной стоимости. Затраты по сделке должны включаться в эту первоначальную оценку.

21 Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости включает цену ее покупки и любые затраты, непосредственно относящиеся к ее приобретению. Непосредственно относящиеся затраты включают, например, оплату

профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и иные затраты по сделке.

22 [Удален]

23 Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости не увеличивается на:

(а) затраты на запуск (за исключением случаев, когда они необходимы для приведения данной недвижимости в состояние, необходимое для ее функционирования таким образом, как запланировано руководством организации);

(б) операционные убытки, возникающие прежде, чем инвестиционная недвижимость достигнет запланированного уровня пользования; или

(с) сверхнормативные потери материалов, трудовых или других ресурсов, возникшие при строительстве или развитии недвижимости.

24 При отсрочке оплаты за инвестиционную недвижимость первоначальная стоимость определяется как эквивалент цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой оплаты признается в качестве процентных расходов в течение срока отсрочки.

25 Первоначальная стоимость прав на недвижимость, удерживаемую на правах аренды и классифицируемую как инвестиционная недвижимость, должна определяться так же, как для финансовой аренды в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 17, т. е. актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости данной недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей. Эквивалентная сумма должна быть признана как обязательство в соответствии с тем же пунктом.

26 Для этих целей любая премия, уплаченная за аренду, трактуется как часть минимальных арендных платежей и поэтому включается в первоначальную стоимость актива, но исключается из соответствующего обязательства. Если недвижимость, удерживаемая на правах аренды, классифицируется как инвестиционная недвижимость, то объектом, учитываемым по справедливой стоимости, являются эти права, а не сама недвижимость. Указания по оценке справедливой стоимости прав на недвижимость изложены - для случаев использования модели учета по справедливой стоимости - в пунктах 33-35, 40, 41, 48, 50 и 52 и в МСФО (IFRS) 13. Данные указания также относятся к оценке справедливой стоимости, когда эта стоимость используется в качестве первоначальной для целей первоначального признания.

27 Один или более объектов инвестиционной недвижимости могут быть приобретены в обмен на немонетарный актив (активы) или на комбинацию монетарных и немонетарных активов. Приведенные ниже положения относятся к обмену одного немонетарного актива на другой, но они также применяются ко всем операциям обмена, описанным в предыдущем предложении. Первоначальная стоимость такого объекта инвестиционной недвижимости оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда: (а) операция обмена лишена коммерческого содержания или (б) не поддается надежной оценке справедливая стоимость ни полученного, ни отданного актива. Приобретенный актив оценивается указанным образом, даже если организация не может немедленно прекратить признание отданного актива. Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, его первоначальная стоимость оценивается по балансовой стоимости отданного актива.

28 Организация определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, путем рассмотрения того, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается,

изменяться в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

(а) структура (риск, распределение во времени и сумма) денежных потоков по полученному активу отличается от структуры денежных потоков по переданному активу; или

(б) специфичная для организации стоимость части ее деятельности, затрагиваемой данной операцией, меняется в результате указанного обмена; и

(с) разница, полученная в подпункте (а) или подпункте (б), является значительной по отношению к справедливой стоимости обмениваемых активов.

Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, специфичная для организации стоимость части ее деятельности, затрагиваемой операцией обмена, должна отражать денежные потоки после налогообложения. Результат этого анализа может быть очевиден без проведения организацией подробных расчетов.

29 Справедливая стоимость актива поддается надежной оценке, если (а) разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости не является значительным для данного актива или (б) вероятности различных оценок в данном диапазоне могут быть обоснованно оценены и использованы при оценке справедливой стоимости. Если организация может надежно оценить справедливую стоимость либо полученного актива, либо отданного актива, то для оценки первоначальной стоимости используется справедливая стоимость отданного актива, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной.

Оценка после признания

Учетная политика

30 За исключением случаев, указанных в пунктах 32А и 34, организация должна выбрать в качестве своей учетной политики либо модель учета по справедливой стоимости, изложенную в пунктах 33-55, либо модель учета по первоначальной стоимости, изложенную в пункте 56, и применять эту политику ко всем своим объектам инвестиционной недвижимости.

31 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливает, что изменение учетной политики по собственной инициативе организации возможно только в том случае, если такое изменение приводит к представлению в финансовой отчетности надежной и более уместной информации о влиянии, оказываемом операциями, другими событиями или условиям на финансовое положение, финансовые результаты или денежные потоки организации. Весьма маловероятно, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по первоначальной стоимости приведет к более уместному представлению информации.

32 Настоящий стандарт требует, чтобы все организации оценивали справедливую стоимость инвестиционной недвижимости как для целей оценки (если организация использует модель учета по справедливой стоимости), так и для целей раскрытия информации (если организация использует модель учета по первоначальной стоимости).

Приветствуется, но не является обязательным, чтобы организация оценивала справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на основе оценки, сделанной независимым оценщиком, который обладает признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемая инвестиционная недвижимость.

32А Организация может:

(а) выбрать либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по первоначальной стоимости для всей инвестиционной недвижимости, обеспечивающей обязательства, по которым выплачивается доход, напрямую связанный со справедливой стоимостью или с доходностью определенных активов, включающих указанную инвестиционную недвижимость; и

(б) выбрать либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по первоначальной стоимости для всех остальных объектов инвестиционной недвижимости независимо от выбора, сделанного в подпункте (а).

32В Некоторые страховщики и другие организации управляют внутренним фондом недвижимости, который выпускает номинальные паи, при этом некоторые паи удерживаются инвесторами по связанным договорам, а другие удерживаются самой организацией. Пункт 32А не разрешает организации оценивать недвижимость, удерживаемую фондом, частично по первоначальной стоимости и частично по справедливой стоимости.

32С Если организация выбирает разные модели для двух категорий, обозначенных в пункте 32А, то все продажи инвестиционной недвижимости между пулами активов, оцениваемых с использованием разных моделей, должны признаваться по справедливой стоимости, и кумулятивное изменение справедливой стоимости должно признаваться в составе прибыли или убытка. Следовательно, если та или иная инвестиционная недвижимость продается из пула, в котором используется модель учета по справедливой стоимости, в пул, в котором используется модель учета по первоначальной стоимости, справедливая стоимость этой недвижимости на дату ее продажи становится ее условной первоначальной стоимостью.

Модель учета по справедливой стоимости

33 После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости, за исключением случаев, описанных в пункте 53.

34 Если недвижимость, удерживаемая арендатором на правах операционной аренды, классифицируется как инвестиционная недвижимость согласно пункту 6, то выбор, предусмотренный пунктом 30, отсутствует; применению подлежит модель учета по справедливой стоимости.

35 Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости подлежат признанию в составе прибыли или убытка за тот период, в котором они возникли.

36-39 [Удалены]

40 При оценке справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IFRS) 13 организация должна убедиться, что справедливая стоимость отражает, среди прочего, арендные доходы от действующих договоров аренды, а также прочие допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены на инвестиционную недвижимость в текущих рыночных условиях.

41 Пункт 25 определяет основу для первоначального признания первоначальной стоимости прав на арендованную недвижимость. Пункт 33 требует, чтобы при необходимости права на арендованную недвижимость переоценивались до справедливой стоимости. Когда договор аренды заключен по рыночным ставкам, справедливая стоимость прав на арендованную недвижимость в момент приобретения, за вычетом всех ожидаемых арендных платежей (включая те, которые относятся к признанным обязательствам), должна быть равна нулю. Эта справедливая стоимость не меняется независимо от того, признаются ли арендованный актив и обязательство для целей учета по справедливой стоимости или по приведенной стоимости минимальных арендных платежей в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 17. Таким образом, переоценка арендованного актива с первоначальной стоимости, определенной в соответствии с пунктом 25, до справедливой стоимости в соответствии с пунктом 33 не должна приводить к возникновению каких-либо первоначальных прибылей или убытков, кроме случаев, когда справедливая стоимость оценивается в разные моменты времени. Это может иметь место, когда решение о применении модели учета по справедливой стоимости принимается после первоначального признания.

42-47 [Удалены]

48 В исключительных случаях в тот момент, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость (или когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционной недвижимостью после изменения характера ее использования), существуют очевидные свидетельства того, что разброс значений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости будет настолько велик и вероятности различных результатов будет настолько сложно оценить, что польза от выбора одного оценочного показателя справедливой стоимости сведется на нет. Это может указывать на невозможность надежной оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на продолжающейся основе (см. пункт 53).

49 [Удален]

50 При определении балансовой стоимости инвестиционной недвижимости в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости организация не допускает повторного счета в отношении активов или обязательств, которые признаны в качестве отдельных активов или обязательств. Например:

(а) оборудование, такое как лифты и система кондиционирования воздуха, часто составляет неотъемлемую часть здания и, как правило, включается в справедливую стоимость соответствующей инвестиционной недвижимости, а не признается отдельно в качестве основных средств;

(б) если в аренду сдается меблированный офис, то в справедливую стоимость офиса, как правило, включается справедливая стоимость мебели, поскольку арендные доходы относятся к меблированному офису. Когда мебель включается в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, организация не признает эту мебель в качестве отдельного актива;

(с) в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости не включается предоплаченный или начисленный доход по договору операционной аренды, поскольку организация признает его в качестве отдельного обязательства или актива;

(d) справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, удерживаемой на правах аренды, отражает ожидаемые денежные потоки (включая условную арендную плату, которую ожидается выплатить). Следовательно, если полученная оценка той или иной недвижимости определена за вычетом всех платежей, которые, как ожидается, будут осуществлены, то необходимо будет включить обратно величину признанного обязательства по аренде, чтобы получить балансовую стоимость этой инвестиционной недвижимости на основе модели учета по справедливой стоимости.

51 [Удален]

52 В некоторых случаях организация ожидает, что приведенная стоимость ее платежей, связанных с той или иной инвестиционной недвижимостью (кроме платежей, связанных с признанными обязательствами), превысит приведенную стоимость соответствующих денежных поступлений. Организация применяет МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», чтобы решить, признавать ли обязательство и, если признавать, как его оценивать.

Невозможность надежной оценки справедливой стоимости

53 Существует опровержимое допущение о том, что организация имеет возможность надежно оценивать справедливую стоимость той или иной инвестиционной недвижимости на продолжающейся основе. Однако в исключительных случаях может быть, что в момент, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость (или когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционной недвижимостью вследствие изменения характера ее использования), существуют очевидные свидетельства того, что справедливая стоимость данной инвестиционной недвижимости не поддается надежной оценке на продолжающейся основе. Такая ситуация возникает тогда и только тогда, когда рынок для сопоставимых объектов недвижимости является неактивным (например, за последнее время проводилось небольшое количество операций, котировки цен не являются текущими или наблюдаемые цены сделок указывают на то, что продавец был вынужден осуществить продажу) и альтернативные надежные оценки справедливой стоимости (например, основанные на прогнозах дисконтированных денежных потоков) отсутствуют. Если организация заключает, что справедливая стоимость строящегося объекта инвестиционной недвижимости не поддается надежной оценке, но ожидает, что справедливую стоимость этой недвижимости возможно будет с надежностью оценить по завершении строительства, организация должна оценивать этот строящийся объект инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости до тех пор, пока либо его справедливая стоимость не станет поддаваться надежной оценке, либо не будет завершено строительство (в зависимости от того, какое из этих событий наступит раньше). Если организация заключает, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (кроме строящегося объекта инвестиционной недвижимости) не поддается надежной оценке на продолжающейся основе, организация должна оценивать эту инвестиционную недвижимость, используя модель учета по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16. Ликвидационная стоимость такой инвестиционной недвижимости должна приниматься равной нулю. Организация должна применять МСФО (IAS) 16 вплоть до выбытия данной инвестиционной недвижимости.

53А Как только организация сможет надежно оценить справедливую стоимость строящегося объекта инвестиционной недвижимости, который ранее оценивался по первоначальной стоимости, она должна оценивать данную недвижимость по справедливой стоимости. Предполагается, что в момент завершения строительства такой недвижимости становится возможной надежная оценка справедливой стоимости. Если это не соответствует действительности, то согласно пункту 53 эту недвижимость следует учитывать с использованием модели учета по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16.

53В Предположение о том, что справедливая стоимость строящегося объекта инвестиционной недвижимости поддается надежной оценке, может быть опровергнуто только при первоначальном признании. Организация, которая оценила строящийся объект инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, не может сделать вывод, что справедливая стоимость завершенного объекта инвестиционной недвижимости не поддается надежной оценке.

54 В исключительных случаях, когда по причинам, указанным в пункте 53, организация вынуждена оценивать инвестиционную недвижимость с использованием модели учета по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, она оценивает всю остальную инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости, включая строящиеся объекты инвестиционной недвижимости. В таких случаях, несмотря на то, что организация может использовать модель учета по первоначальной стоимости для одной инвестиционной недвижимости, она должна продолжать учитывать каждый из оставшихся видов недвижимости с использованием модели учета по справедливой стоимости.

55 В том случае, если ранее организация оценивала ту или иную инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости, она должна продолжать оценивать эту недвижимость по справедливой стоимости до момента ее выбытия (или до момента, когда данная недвижимость станет недвижимостью, занимаемой владельцем, или когда организация начнет развивать данную недвижимость для последующей ее продажи в ходе обычной деятельности), даже если сопоставимые рыночные сделки станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными.

Модель учета по первоначальной стоимости

56 После первоначального признания организация, которая выбирает модель учета по первоначальной стоимости, должна оценивать все свои объекты инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 для этой модели, за исключением тех объектов, которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*». Объекты инвестиционной недвижимости, которые отвечают установленным критериям для их классификации в качестве предназначенных для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи), должны оцениваться в соответствии с МСФО (IFRS) 5.

Переводы из категории в категорию

57 Переводы объектов в категорию или из категории инвестиционной недвижимости должны производиться тогда и только тогда, когда происходит изменение характера их использования, подтверждаемое:

(a) началом использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, - для случаев ее перевода из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;

(b) началом развития в целях продажи - для случаев ее перевода из категории инвестиционной недвижимости в состав запасов;

(c) завершением использования недвижимости как занимаемой владельцем - для случаев перевода из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости; или

(d) началом операционной аренды недвижимости другой стороной - для случаев ее перевода из состава запасов в категорию инвестиционной недвижимости.

(e) [удален]

58 Пункт 57(b) требует, чтобы организация переводила недвижимость из категории инвестиционной недвижимости в категорию запасов тогда и только тогда, когда происходит изменение характера ее использования, подтвержденное началом ее развития в целях продажи. Если организация принимает решение о выбытии инвестиционной недвижимости без ее развития, то она продолжает учитывать эту недвижимость как инвестиционную недвижимость до прекращения ее признания (то есть исключения из отчета о финансовом положении) и не учитывает ее в составе запасов. Также если организация начинает преобразование имеющейся инвестиционной недвижимости для ее дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, то и в течение преобразования эта недвижимость остается в категории инвестиционной недвижимости и не реклассифицируется в категорию недвижимости, занимаемой владельцем.

59 Пункты 60-65 применяются при решении вопросов признания и оценки, возникающих, когда организация использует для инвестиционной недвижимости модель учета по справедливой стоимости. Когда организация использует модель учета по первоначальной стоимости, переводы объектов между категориями инвестиционной недвижимости, недвижимости, занимаемой владельцем, и запасов не приводят к изменению балансовой стоимости переведенной недвижимости и не приводят к изменению ее первоначальной стоимости для целей оценки и раскрытия информации.

60 При переводе недвижимости из категории инвестиционной недвижимости, отражаемой по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, или в состав запасов в качестве условной первоначальной стоимости данной недвижимости для целей ее последующего учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 2 должна приниматься ее справедливая стоимость на дату изменения характера ее использования.

61 Если недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной недвижимости, которая будет отражаться по справедливой стоимости, то организация должна применять МСФО (IAS) 16 вплоть до даты изменения характера использования этой недвижимости. Организация должна

учитывать любую разницу, возникшую на эту дату между балансовой стоимостью данной недвижимости согласно МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью, таким же образом, как переоценку в соответствии с МСФО (IAS) 16.

62 Вплоть до даты, когда недвижимость, занимаемая владельцем, становится инвестиционной недвижимостью, отражаемой по справедливой стоимости, организация амортизирует данную недвижимость и признает возникшие убытки от ее обесценения. Организация учитывает любую разницу, возникшую на эту дату между балансовой стоимостью данной недвижимости согласно МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью, таким же образом, как переоценку в соответствии с МСФО (IAS) 16. Другими словами:

(a) любое возникающее уменьшение в балансовой стоимости недвижимости признается в составе прибыли или убытка. Однако сумма уменьшения в пределах прироста стоимости от переоценки по данной недвижимости признается в составе прочего совокупного дохода и списывается за счет прироста от переоценки в составе собственного капитала;

(b) любое возникающее увеличение в балансовой стоимости учитывается следующим образом:

(i) в пределах признанного ранее убытка от обесценения для данной недвижимости такое увеличение признается в составе прибыли или убытка. Сумма увеличения, признанная в составе прибыли или убытка, не превышает сумму, необходимую для восстановления балансовой стоимости до величины, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды не признавался убыток от обесценения данного объекта;

(ii) оставшаяся часть суммы увеличения признается как прочий совокупный доход и увеличивает прирост стоимости от переоценки в составе собственного капитала. При последующем выбытии объекта инвестиционной недвижимости включенный в состав собственного капитала прирост стоимости объекта от переоценки может быть перенесен на счет нераспределенной прибыли. Перевод из прироста стоимости от переоценки в нераспределенную прибыль не отражается в составе прибыли или убытка.

63 При переводе недвижимости из состава запасов в категорию инвестиционной недвижимости, которая будет отражаться по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью этой недвижимости на дату перевода и ее предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка.

64 Порядок учета переводов из состава запасов в категорию инвестиционной недвижимости, которая будет отражаться по справедливой стоимости, соответствует порядку учета продажи запасов.

65 Когда организация завершает строительство или развитие создаваемой собственными силами инвестиционной недвижимости, которая будет отражаться по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью данной недвижимости на указанную дату и ее предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Выбытие

66 Признание той или иной инвестиционной недвижимости прекращается (т. е. она исключается из отчета о финансовом положении) при ее выбытии или же тогда, когда эта инвестиционная недвижимость окончательно перестает эксплуатироваться и от ее выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

67 Выбытие инвестиционной недвижимости может произойти в результате продажи или заключения соглашения о финансовой аренде. Для определения даты выбытия инвестиционной недвижимости организация руководствуется критериями признания выручки от продажи товаров, указанными в МСФО (IAS) 18, и принимает во внимание соответствующее руководство, изложенное в иллюстративных примерах, которые включены в сопроводительные материалы к МСФО (IAS) 18. МСФО (IAS) 17 применяется в том случае, когда выбытие происходит в результате заключения соглашения о финансовой аренде, и в случае продажи с обратной арендой.

68 Если в соответствии с принципом признания, изложенным в пункте 16, организация признает в балансовой стоимости актива затраты на замену части инвестиционной недвижимости, то она прекращает признавать балансовую стоимость замененной части. В случае инвестиционной недвижимости, учитываемой с использованием модели учета по первоначальной стоимости, замененная часть может не являться частью, которая амортизировалась отдельно. Если организация практически не имеет возможности определить балансовую стоимость замененной части, организация может использовать величину затрат на замену в качестве индикатора того, какова была первоначальная стоимость замененной части в тот момент, когда она была приобретена или построена. Согласно модели учета по справедливой стоимости справедливая стоимость инвестиционной недвижимости может уже отражать тот факт, что часть, подлежащая замене, потеряла свою стоимость. В других случаях может быть сложно определить, на какую сумму, относящуюся к замененной части, следует уменьшить справедливую стоимость недвижимости. Альтернативой уменьшению справедливой стоимости на сумму, относящуюся к замененной части, когда это практически невозможно сделать, является включение затрат на замену в балансовую стоимость данного актива, а затем переоценка справедливой стоимости, как это требовалось бы для поступлений, не связанных с заменой.

69 Прибыли или убытки, возникающие в результате окончательного изъятия из эксплуатации или выбытия инвестиционной недвижимости, должны определяться как разница между нетто-величиной поступлений от выбытия и балансовой стоимостью соответствующего актива и признаваться в составе прибыли или убытка (кроме случаев, когда МСФО (IAS) 17 требует иного подхода при продаже с обратной арендой) в том периоде, в котором произошло указанное изъятие или выбытие.

70 Возмещение, ожидаемое к получению при выбытии инвестиционной недвижимости, первоначально признается по справедливой стоимости. В частности, в случае отсрочки платежа за инвестиционную недвижимость полученное возмещение первоначально признается в сумме, эквивалентной цене при немедленной оплате денежными средствами. Разница между номинальной суммой возмещения и эквивалентом цены при немедленной оплате денежными средствами признается как процентная выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 на основе метода эффективной процентной ставки.

71 Организация применяет МСФО (IAS) 37 или другие стандарты, в зависимости от ситуации, к любым обязательствам, которые у нее остались после выбытия инвестиционной недвижимости.

72 Компенсация от третьих сторон за инвестиционную недвижимость, которая была обесценена, утрачена или от которой организация отказалась, должна признаваться в составе прибыли или убытка в тот момент, когда возникает право на получение этой компенсации.

73 Обесценение или утрата инвестиционной недвижимости, связанные с этим требования компенсации или фактические выплаты компенсации третьими сторонами и любое последующее приобретение или строительство замещающих активов представляют собой отдельные экономические события и учитываются раздельно, как указано ниже:

(a) обесценение инвестиционной недвижимости признается в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(b) окончательное изъятие из эксплуатации или выбытие инвестиционной недвижимости признается в соответствии с пунктами 66-71 настоящего стандарта;

(c) компенсация от третьих сторон за инвестиционную недвижимость, которая была обесценена, утрачена или от которой организация отказалась, признается в составе прибыли или убытка в тот момент, когда возникает право на получение этой компенсации; и

(d) первоначальная стоимость активов, восстановленных, купленных или построенных в качестве замены, определяется в соответствии с пунктами 20-29 настоящего стандарта.

Раскрытие информации

Модель учета по справедливой стоимости и модель учета по первоначальной стоимости

74 Перечисленные ниже требования к раскрытию информации применяются в дополнение к тем, которые предусмотрены МСФО (IAS) 17. В соответствии с МСФО (IAS) 17 собственник инвестиционной недвижимости раскрывает ту информацию о заключенных им арендных соглашениях, которую должны раскрывать арендодатели. Организация, которая удерживает инвестиционную недвижимость на правах финансовой или операционной аренды, раскрывает информацию, требуемую от арендаторов, в отношении заключенных ею соглашений о финансовой аренде, и информацию, требуемую от арендодателей, в отношении заключенных ею соглашений об операционной аренде.

75 Организация должна раскрыть следующее:

(a) применяет ли она модель учета по справедливой стоимости или модель учета по первоначальной стоимости;

(b) если она применяет модель учета по справедливой стоимости, то использует ли она и при каких обстоятельствах использует классификацию и учет

недвижимости, удерживаемой ею на правах операционной аренды, в качестве инвестиционной недвижимости;

(с) когда классификация вызывает сложности (см. пункт 14), то используемые организацией критерии того, чтобы отличать инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой владельцем, и от недвижимости, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности;

(d) [удален]

(е) степень, в которой справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (как она оценена или раскрыта в финансовой отчетности) основана на оценке, произведенной независимым оценщиком, обладающим признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемая инвестиционная недвижимость. Факт отсутствия подобной оценки подлежит раскрытию;

(f) признанные в составе прибыли или убытка суммы:

(i) арендного дохода от инвестиционной недвижимости;

(ii) прямых операционных расходов (в том числе на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к инвестиционной недвижимости, генерировавшей арендный доход в течение периода;

(iii) прямых операционных расходов (в том числе на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к инвестиционной недвижимости, которая не генерировала арендный доход в течение периода; и

(iv) совокупного изменения справедливой стоимости, признанного в составе прибыли или убытка, при продаже инвестиционной недвижимости из пула активов, в котором используется модель учета по первоначальной стоимости, в пул, в котором используется модель учета по справедливой стоимости (см. пункт 32С);

(g) наличие и величина ограничений в отношении возможности реализации инвестиционной недвижимости или перечисления доходов и поступлений от ее выбытия;

(h) предусмотренные договором обязанности по приобретению, строительству или развитию инвестиционной недвижимости либо по ремонту, текущему обслуживанию или улучшению.

Модель учета по справедливой стоимости

76 В дополнение к информации, раскрываемой в соответствии с требованиями пункта 75, организация, применяющая модель учета по справедливой стоимости, описанную в пунктах 33-55, также должна раскрывать сверку между балансовой стоимостью инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, показывая следующее:

(a) поступления, с отдельным раскрытием поступлений, которые возникли в результате приобретений, и поступлений, которые возникли в результате последующих затрат, признанных в балансовой стоимости актива;

(b) поступления в результате приобретений, осуществленных посредством объединения бизнесов;

(c) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;

(d) нетто-величину прибылей или убытков в результате корректировки справедливой стоимости;

(e) нетто-величину курсовых разниц, возникающих при пересчете финансовой отчетности в иную валюту представления отчетности и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся организации;

(f) переводы в состав и из состава запасов и переводы в категорию и из категории недвижимости, занимаемой владельцем; и

(g) прочие изменения.

77 Когда оценка, полученная для инвестиционной недвижимости, значительным образом корректируется для целей финансовой отчетности, например, во избежание повторного счета в отношении активов или обязательств, которые признаны в качестве отдельных активов и обязательств, как указано в пункте 50, организация должна раскрыть сверку между указанной полученной оценкой и скорректированной оценкой, включенной в финансовую отчетность, показав раздельно агрегированную сумму любых признанных обязательств по аренде, которые были включены обратно, и все другие значительные корректировки.

78 В исключительных случаях, указанных в пункте 53, когда организация оценивает инвестиционную недвижимость с использованием модели учета по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, сверка, требуемая пунктом 76, должна раскрывать суммы, относящиеся к данной инвестиционной недвижимости, отдельно от сумм, относящихся к другой инвестиционной недвижимости. Кроме того, организация должна раскрыть:

(a) описание соответствующей инвестиционной недвижимости;

(b) объяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не поддается надежной оценке;

(c) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором, вероятнее всего, находится величина справедливой стоимости; и

(d) при выбытии инвестиционной недвижимости, не отражаемой по справедливой стоимости:

(i) тот факт, что произошло выбытие инвестиционной недвижимости, не отражаемой по справедливой стоимости;

(ii) балансовую стоимость данной инвестиционной недвижимости на момент продажи; и

(iii) сумму признанной при этом прибыли или убытка.

Модель учета по первоначальной стоимости

79 В дополнение к информации, раскрываемой в соответствии с требованиями пункта 75, организация, применяющая модель учета по первоначальной стоимости, изложенную в пункте 56, также обязана раскрыть:

(a) используемые методы амортизации;

(b) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

(c) валовую балансовую стоимость и накопленную сумму амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

(d) сверку балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, отражающую следующее:

(i) поступления с отдельным раскрытием поступлений, которые возникли в результате приобретений, и поступлений, которые возникли в результате последующих затрат, признанных в качестве актива;

(ii) поступления в результате приобретений, осуществленных посредством объединения бизнесов;

(iii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и прочие выбытия;

(iv) амортизацию;

(v) сумму признанных в течение периода убытков от обесценения и сумму восстановленных в течение периода убытков от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36;

(vi) нетто-величину курсовых разниц, возникающих при пересчете финансовой отчетности в иную валюту представления отчетности и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитывающейся организации;

(vii) переводы в состав и из состава запасов и переводы из категории и в категорию недвижимости, занимаемой владельцем; и

(viii) прочие изменения;

(e) справедливую стоимость инвестиционной недвижимости. В исключительных случаях, указанных в пункте 53, когда организация не может надежно оценить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, ей следует раскрыть:

(i) описание данной инвестиционной недвижимости;

(ii) объяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не поддается надежной оценке; и

(iii) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором, вероятнее всего, находится величина справедливой стоимости.

Переходные положения

Модель учета по справедливой стоимости

80 Организация, которая ранее применяла МСФО (IAS) 40 (выпущенный в 2000 году) и приняла решение впервые классифицировать и учитывать в качестве инвестиционной недвижимости некоторые или все допустимые объекты, удерживаемые ею на правах операционной аренды, должна признать эффект от данного выбора как корректировку входящего сальдо нераспределенной прибыли за тот период, в котором впервые было принято это решение. Кроме того:

(а) если организация ранее публично раскрыла (в финансовой отчетности или иным образом) справедливую стоимость прав на указанную недвижимость в предыдущих периодах (оцененную на основе, которая удовлетворяет определению справедливой стоимости, приведенному в МСФО (IFRS) 13), то приветствуется, но не является обязательным, чтобы организация:

(i) скорректировала входящее сальдо нераспределенной прибыли для самого раннего из представленных периодов, в котором была публично раскрыта такая справедливая стоимость; и

(ii) пересчитала сравнительную информацию за указанные периоды; и

(b) если организация ранее публично не раскрывала информацию, указанную в подпункте (а), то ей не следует пересчитывать сравнительную информацию, и она должна раскрыть этот факт.

81 Настоящий стандарт требует применять подход, отличный от требуемого согласно МСФО (IAS) 8. МСФО (IAS) 8 требует пересчета сравнительной информации, кроме случаев, когда такой пересчет является практически неосуществимым.

82 Когда организация впервые применяет настоящий стандарт, корректировка входящего сальдо нераспределенной прибыли включает реклассификацию любой суммы, отражаемой в составе статьи «прирост стоимости от переоценки» для инвестиционной недвижимости.

Модель учета по первоначальной стоимости

83 Положения МСФО (IAS) 8 применяются к любому изменению учетной политики, произведенному в тот момент, когда организация впервые применяет настоящий стандарт и выбирает модель учета по первоначальной стоимости. Эффект от такого изменения учетной политики включает в себя реклассификацию любой суммы, отражаемой в составе статьи «прирост стоимости от переоценки» для инвестиционной недвижимости.

84 Требования пунктов 27-29 в отношении первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, приобретенной в результате операции обмена активами, должны применяться перспективно только к будущим операциям.

Объединения бизнесов

84А Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2011-2013 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, добавлен пункт 14А и заголовок перед пунктом 6. Организация должна применять указанную поправку перспективно в отношении приобретений инвестиционной недвижимости с начала первого периода, в котором она приняла данную поправку к применению. Следовательно, отраженные в учете результаты приобретений инвестиционной недвижимости в предыдущих периодах корректироваться не должны. Однако организация может по собственному выбору применить указанную поправку к отдельным приобретениям инвестиционной недвижимости, которые имели место до даты начала первого годового периода, совпадающей с датой вступления в силу данной поправки либо наступающей после этой даты, в том и только том случае, если организация имеет информацию, необходимую для применения указанной поправки к этим ранее совершенным операциям.

Дата вступления в силу

85 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт.

85А МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункт 62. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

85В Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, были внесены поправки в пункты 8, 9, 48, 53, 54 и 57, удален пункт 22 и добавлены пункты 53А и 53В. Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Организации разрешается применять указанные поправки к строящимся объектам инвестиционной недвижимости начиная с любой даты до 1 января 2009 года, при условии, что справедливая стоимость строящихся объектов инвестиционной недвижимости оценивалась на указанные даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно применить поправки к пунктам 5 и 81Е в МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

85С МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 5, внесены изменения в пункты 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53В, 78-80 и 85В, а также удалены пункты 36-39, 42-47, 49, 51 и 75(d). Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

85D Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2011-2013 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, добавлены заголовки перед пунктом 6 и после пункта 84, а также пункты 14А и 84А. Организация должна применять указанные поправки в

отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

85Е [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия МСФО (IAS) 40 (выпущенного в 2000 году)

86 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*» (выпущенный в 2000 году).

*Приложение 28
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

Цель

Целью настоящего стандарта является установление порядка учета и требований к раскрытию информации применительно к сельскохозяйственной деятельности.

Сфера применения

1 Настоящий стандарт следует применять для учета указанных ниже объектов, когда они относятся к сельскохозяйственной деятельности:

- (а) биологических активов;**
- (б) сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора; и**
- (с) государственных субсидий, рассматриваемых в пунктах 34 и 35.**

2 Настоящий стандарт не применяется в отношении:

(а) земли сельскохозяйственного назначения (см. МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*» и МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»); и

(б) нематериальных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО (IAS) 38 «*Нематериальные активы*»).

3 Настоящий стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции, представляющей собой полученный от биологических активов продукт, только по состоянию на момент ее сбора. Для последующего учета такой продукции применяется МСФО (IAS) 2 «*Запасы*» или иной применимый стандарт. Следовательно, в настоящем стандарте не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, например переработки винограда в вино, осуществляемой виноторговцем, выразившим этот виноград. Несмотря на то, что подобная переработка может являться логическим и естественным продолжением сельскохозяйственной деятельности и можно провести некоторую аналогию между происходящими процессами и биотрансформацией, такая переработка не относится к сельскохозяйственной деятельности, как этот термин определен в настоящем стандарте.

4 В следующей таблице приводятся примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продуктов, получаемых в результате переработки после сбора продукции:

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукты, являющиеся результатом переработки после сбора продукции
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесопосадке	Поваленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Растения	Хлопок	Нитки, одежда
	Срезанный тростник	Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
Кустарники	Лист	Чай, высушенный табак
Виноградники	Виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные плоды	Переработанные плоды

Определения

Определения, относящиеся к сельскому хозяйству

5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Сельскохозяйственная деятельность - осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбор продукции с биологических активов с целью их продажи или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы.

Сельскохозяйственная продукция - продукция, собранная с биологических активов организации.

Биологический актив - живущее животное или растение.

Биотрансформация включает в себя процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, вследствие которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Затраты на продажу - дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль.

Группа биологических активов - совокупность сходных между собой живущих животных или растений.

Сбор продукции - отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

5А-5С [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

6 Сельскохозяйственная деятельность охватывает разнообразные виды деятельности, например животноводство, лесоводство, выращивание однолетних или многолетних культур, возделывание садов и плантаций, цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство). Всё это многообразие объединяет ряд общих характеристик:

(а) *Способность к изменению.* Живущие животные и растения поддаются биотрансформации.

(б) *Управление изменениями.* Управление способствует процессу биотрансформации путем создания благоприятных или по крайней мере стабильных условий, необходимых для протекания данного процесса (например, обеспечение определенного соотношения питательных веществ в рационе, поддержание определенного уровня влажности, температуры, фертильности и освещения). Такого рода управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности. Так, процесс сбора продукции, получаемой из неуправляемых природных источников (например, рыбный промысел в океане и вырубка лесов), не является сельскохозяйственной деятельностью.

(с) *Оценка изменений.* Одной из обычных функций управления является оценка и контролирование качественных изменений (например, генетических характеристик, плотности, зрелости, жирового слоя, содержания белка, прочности волокна) или количественных изменений (например, появления потомства, изменения веса, кубических метров, длины или диаметра волокна, числа бутонов), происходящих в результате биотрансформации или сбора продукции.

7 Результаты биотрансформации могут быть следующих видов:

(а) изменения активов, вызванные (i) ростом (увеличением количества животных или растений либо улучшением их качественных характеристик), (ii) вырождением (уменьшением количества животных или растений либо ухудшением их качественных характеристик) или (iii) размножением (рождением дополнительных живущих животных или растений); или

(б) производство сельскохозяйственной продукции, такой как латекс, чайный лист, шерсть и молоко.

Общие определения

8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость - сумма, в которой какой-либо актив признается в отчете о финансовом положении.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Государственные субсидии - термин, определение которого приводится в МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

9 [Удален]

Признание и оценка

10 Организация должна признавать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию тогда и только тогда, когда:

(а) данная организация контролирует этот актив в результате прошлых событий;

(б) получение данной организацией будущих экономических выгод, связанных с этим активом, является вероятным; и

(в) справедливую стоимость или первоначальную стоимость этого актива можно надежно оценить.

11 Применительно к сельскохозяйственной деятельности контроль может подтверждаться, например, получением права собственности на крупный рогатый скот и клеймением скота либо прочей его маркировкой в момент его приобретения, рождения или отлучения. Будущие экономические выгоды, как правило, оцениваются путем измерения основных физических параметров.

12 В момент первоначального признания и по состоянию на дату окончания каждого отчетного периода биологический актив должен оцениваться по его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, кроме случая, описанного в пункте 30, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить.

13 Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов организации, должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу по состоянию на момент ее сбора. Такая оценка является первоначальной стоимостью данной продукции на ту дату, когда для учета этой продукции начинает применяться МСФО (IAS) 2 «Запасы» или иной применимый стандарт.

14 [Удален]

15 Оценивать справедливую стоимость биологического актива или сельскохозяйственной продукции может быть удобнее, если сгруппировать биологические активы или сельскохозяйственную продукцию в соответствии с их основными характеристиками, например по возрасту или качеству. Организация выбирает такие характеристики, которые соотносятся с теми, на основе которых формируются цены на соответствующем рынке.

16 Организации часто заключают договоры на продажу своих биологических активов или сельскохозяйственной продукции в какой-то момент в будущем. Предусмотренные договором цены не обязательно имеют значение при оценке справедливой стоимости, поскольку справедливая стоимость отражает текущее состояние рынка, на котором его участники заключили бы сделку между собой в качестве покупателя и продавца. Следовательно, наличие какого-либо договора не влечет за собой корректировку справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. В отдельных случаях договор на продажу биологического актива или сельскохозяйственной продукции может являться обременительным, как этот термин определен в МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*». К обременительным договорам применяется МСФО (IAS) 37.

17-21 [Удалены]

22 Организация не включает в расчет денежные потоки, связанные с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после сбора продукции (например, затраты на новую лесопосадку после сбора продукции).

23 [Удален]

24 Иногда первоначальная стоимость может приближенно отражать справедливую стоимость, в частности, когда:

(a) с момента осуществления первоначальных затрат произошла лишь незначительная биотрансформация (например, применительно к саженцам плодовых деревьев, которые были посажены непосредственно перед окончанием отчетного периода); или

(b) не ожидается, что влияние биотрансформации на цену будет существенным (например, на этапе первоначального роста сосен в лесопосадке, производственный цикл которой составляет 30 лет).

25 Биологические активы часто физически связаны с землей (например, деревья в лесопосадках). В отношении биологических активов, физически связанных с землей, отдельного рынка может не быть, но при этом может существовать активный рынок для объединенного комплекса активов, т. е. для биологических активов, необработанной земли и капитализированных затрат на окультуривание почвы, рассматриваемых в целом. Организация может использовать информацию, относящуюся к объединенному комплексу активов, для оценки справедливой стоимости рассматриваемых биологических активов. Например, для определения справедливой стоимости биологических активов можно из справедливой стоимости объединенного комплекса активов вычесть справедливую стоимость необработанной земли и улучшений земли.

Прибыли и убытки

26 Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а также при изменении его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

27 При первоначальном признании биологического актива может возникать убыток из-за того, что затраты на продажу биологического актива вычитаются при определении его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. При первоначальном признании биологического актива может возникать прибыль, как, например, когда рождается теленок.

28 Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, должны включаться в состав прибыли или убытка за период, в котором они возникают.

29 Прибыль или убыток может возникать при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции, полученной в результате сбора продукции.

Невозможность надежной оценки справедливой стоимости

30 Существует презумпция того, что справедливую стоимость биологического актива возможно надежно оценить. Тем не менее данную презумпцию можно опровергнуть, но только при первоначальном признании биологического актива, в отношении которого отсутствуют рыночные котировки, а альтернативные оценки его справедливой стоимости являются явно ненадежными. В таком случае указанный биологический актив следует оценивать по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Как только появляется возможность надежной оценки справедливой стоимости такого биологического актива, организация должна начать оценивать его по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Если же тот или иной внеоборотный биологический актив начинает удовлетворять критериям для его классификации в качестве предназначенного для продажи (или он включается в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», то предполагается, что его справедливую стоимость возможно надежно оценить.

31 Презумпция, упоминаемая в пункте 30, может быть опровергнута только в момент первоначального признания. Если организация ранее оценивала какой-либо биологический актив по его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, то она продолжает оценивать данный биологический актив по его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу вплоть до момента выбытия.

32 Во всех случаях организация оценивает сельскохозяйственную продукцию на момент сбора продукции по ее справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Настоящий стандарт отражает ту точку зрения, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции на момент сбора продукции всегда можно надежно оценить.

33 При определении первоначальной стоимости, накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения организация руководствуется МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Государственные субсидии

34 Не обремененная никакими условиями государственная субсидия, которая связана с биологическим активом, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, подлежит признанию в составе прибыли или убытка тогда и только тогда, когда эта государственная субсидия становится подлежащей получению.

35 Если государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, который оценивается по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, предоставляется на определенных условиях, в том числе, когда условиями субсидии требуется, чтобы организация не занималась тем или иным видом сельскохозяйственной деятельности, организация должна признавать эту государственную субсидию в составе прибыли или убытка тогда и только тогда, когда будут выполнены связанные с этой государственной субсидией условия.

36 Государственные субсидии предоставляются на различных условиях. Например, по условиям субсидии требуется, чтобы организация в течение пяти лет вела сельское хозяйство в определенной местности, при этом государственная субсидия подлежит возврату в полном объеме, если организация будет вести сельское хозяйство менее пяти лет. В данном случае указанная государственная субсидия не будет признаваться в составе прибыли или убытка до момента истечения пяти лет. Однако, если условиями такой государственной субсидии предусматривается возможность не возвращать ту ее часть, которая относится к уже прошедшему отрезку времени, организация признает эту часть в составе прибыли или убытка пропорционально истекшему времени.

37 Если государственная субсидия связана с биологическим активом, оцениваемым по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30), то применяется МСФО (IAS) 20.

38 Настоящий стандарт требует применения иного, чем в МСФО (IAS) 20, порядка учета в тех случаях, когда государственная субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или когда согласно условиям государственной субсидии организация не должна заниматься определенным видом сельскохозяйственной деятельности. МСФО (IAS) 20 применяется только к государственной субсидии, которая связана с биологическим активом, оцениваемым по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Раскрытие информации

Общие положения

40 Организация должна раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также от изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом затрат на их продажу.

41 Организация должна дать описание каждой группы биологических активов.

42 Информация, подлежащая раскрытию согласно пункту 41, может представляться в описательной форме или в числовой.

43 Приветствуется, чтобы организация представляла количественную информацию по каждой группе биологических активов, подразделяя их на потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы или на достигшие и не достигшие состояния зрелости биологические активы, в зависимости от ситуации. Например, организация может раскрыть информацию о балансовой стоимости потребляемых и плодоносящих (продуктивных) биологических активов по каждой группе. Далее организация может детализировать распределение этой балансовой стоимости между достигшими и не достигшими состояния зрелости активами. Такое разграничение обеспечивает информацию, которая может оказаться полезной при оценке сроков возникновения будущих денежных потоков. Организация раскрывает информацию о том, на какой базе она проводила такое разграничение.

44 Потребляемые биологические активы - это те активы, которые будут собраны в качестве сельскохозяйственной продукции либо проданы в качестве биологических активов. Примерами потребляемых биологических активов являются скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, зерновые культуры, такие как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы - это все биологические активы, не являющиеся потребляемыми, например скот молочного направления, виноградные лозы, плодовые деревья, а также деревья, являющиеся многолетним источником топливной древесины. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы - это не сельскохозяйственная продукция, а, скорее, самовоспроизводящиеся объекты.

45 Биологические активы могут классифицироваться либо как биологические активы, достигшие состояния зрелости, либо как биологические активы, не достигшие состояния зрелости. Достигшие состояния зрелости биологические активы - это те активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (применительно к потребляемым биологическим активам), либо могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим (продуктивным) биологическим активам).

46 Если следующие данные не раскрываются в составе информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью, организация должна дать описание:

(а) характера своей деятельности, связанной с каждой группой биологических активов; и

(б) нефинансовых параметров или расчетных показателей в натуральном выражении применительно:

(i) к каждой группе биологических активов организации на дату окончания периода; и

(ii) к объему произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.

47-48 [Удалены]

49 Организация должна раскрыть:

(a) информацию о наличии и балансовой стоимости биологических активов, в отношении прав на которые имеются ограничения, а также о балансовой стоимости биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;

(b) величину договорных обязательств по будущему выращиванию или приобретению биологических активов; и

(c) стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

50 Организация должна представить сверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Сверка должна включать суммы, отражающие:

(a) прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

(b) повышение стоимости в результате покупки биологических активов;

(c) уменьшение стоимости, связанное с продажей биологических активов и классификацией биологических активов в качестве предназначенных для продажи (или включения их в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5;

(d) уменьшение стоимости в связи со сбором продукции;

(e) увеличение стоимости вследствие объединения бизнесов;

(f) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту, являющуюся валютой представления отчетности, и при пересчете показателей иностранного подразделения в валюту представления отчетности отчитываемой организации; и

(g) прочие изменения.

51 Справедливая стоимость биологического актива за вычетом затрат на его продажу может меняться как в связи с изменениями его физических характеристик, так и в связи с изменениями цен на рынке. Раздельное раскрытие информации об изменениях, вызванных изменениями физических характеристик биологических активов и изменениями цен, помогает оценить результаты деятельности за текущий период и перспективы на будущее, особенно когда производственный цикл превышает один год. Приветствуется, чтобы в таких случаях организация раскрывала - в разрезе групп или иным способом - величину включенных в состав прибыли или убытка изменений справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, вызванных изменениями физических характеристик и изменениями цен. Данная информация, как правило, менее полезна, когда длительность производственного цикла составляет меньше одного года (например, циклы выращивания цыплят или зерновых культур).

52 В результате биотрансформации происходит целый ряд физических изменений - рост, вырождение, продуцирование и размножение, - каждое из которых поддается наблюдению и оценке. Каждое из этих изменений физических характеристик непосредственно связано с будущими экономическими выгодами. Изменение справедливой стоимости биологического актива, вызванное сбором продукции, также представляет собой изменение физических характеристик.

53 Сельскохозяйственная деятельность часто подвержена рискам, связанным с климатом, болезнями, а также другим природным рискам. Если происходит событие, в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов, то характер и величина этой статьи раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Примеры таких событий - вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых.

Раскрытие дополнительной информации применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно оценить

54 Если организация оценивает биологические активы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30) по состоянию на дату окончания периода, то в отношении таких биологических активов организация должна раскрыть следующую информацию:

- (a) описание этих биологических активов;
- (b) объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно оценить;
- (c) по возможности - диапазон расчетных оценок, в котором вероятнее всего находится справедливая стоимость;
- (d) используемый метод амортизации;
- (e) сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений; и
- (f) общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

55 Если в течение текущего периода организация оценивает биологические активы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. пункт 30), то организация должна раскрыть сумму признанной прибыли или убытка от выбытия таких биологических активов, а в свертке, представляемой согласно пункту 50, следует отдельно раскрыть суммы, относящиеся к таким биологическим активам. Кроме того, в данную свертку следует включить следующие показатели, отраженные в составе прибыли или убытка за период и относящиеся к данным биологическим активам:

- (a) убытки от обесценения;
- (b) восстановленные суммы убытков от обесценения; и
- (c) сумму амортизации.

56 Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то в отношении данных биологических активов организация должна раскрыть следующую информацию:

- (a) описание этих биологических активов;
- (b) пояснение, почему надежная оценка справедливой стоимости стала возможной; и
- (c) влияние изменения базы оценки.

Государственные субсидии

57 Организация должна раскрыть следующую информацию применительно к сельскохозяйственной деятельности, являющейся предметом настоящего стандарта:

- (a) характер и сумму государственных субсидий, отраженных в финансовой отчетности;
- (b) невыполненные условия и другие условные события, которыми сопровождаются государственные субсидии; и
- (c) ожидаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

Дата вступления в силу и переходные положения

58 Настоящий стандарт вступает в силу для годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 июля 2003 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2003 года, она должна раскрыть этот факт.

59 Настоящий стандарт не устанавливает никаких специальных переходных положений. Начало применения настоящего стандарта отражается в учете в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

60 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, были внесены поправки в пункты 5, 6, 17, 20 и 21 и удален пункт 14. Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

61 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 8, 15, 16, 25 и 30 и удалены пункты 9, 17-21, 23, 47 и 48. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

62 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

63 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Приложение 29
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 **«Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»**

Цель

1 Целью настоящего МСФО является обеспечение такого результата, чтобы составляемая организацией *первая финансовая отчетность по МСФО*, как и ее промежуточные финансовые отчеты за часть периода, охватываемого этой финансовой отчетностью, содержали высококачественную информацию, которая:

(а) является прозрачной для пользователей и сопоставимой по всем представленным периодам;

(б) представляет собой необходимую отправную точку для ведения учета в соответствии с *Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)*; и

(с) может быть подготовлена с затратами, которые не превышают получаемых от нее выгод.

Сфера применения

2 Организация должна применять настоящий стандарт МСФО при составлении:

(а) своей первой финансовой отчетности по МСФО; и

(б) каждого промежуточного финансового отчета, если таковые составляются, который она представляет в соответствии с МСФО (IAS) 34 «*Промежуточная финансовая отчетность*» за часть периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО.

3 Первой финансовой отчетностью по МСФО для организации является первая годовая финансовая отчетность, для составления которой организация принимает к использованию Международные стандарты финансовой отчетности и подтверждает это включением в указанную финансовую отчетность явного и однозначного заявления о ее соответствии МСФО. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО,

является для организации первой финансовой отчетностью по МСФО, если организация, например:

(а) представила свою финансовую отчетность за самый последний предшествующий период:

(i) согласно национальным правилам, которые не во всех отношениях соответствуют МСФО;

(ii) соответствующую требованиям МСФО во всех отношениях, кроме того обстоятельства, что данная финансовая отчетность не содержала явного и однозначного заявления о ее соответствии МСФО;

(iii) содержащую явное и однозначное заявление о том, что она соответствует некоторым, но не всем МСФО;

(iv) согласно национальным правилам, которые не соответствуют МСФО, но использовала при этом некоторые отдельные МСФО для учета статей, по которым отсутствовало регулирование в национальной системе требований; или

(v) согласно требованиям национальной системы, с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными согласно МСФО;

(b) подготовила финансовую отчетность в соответствии с МСФО, но только для внутреннего пользования, без предоставления ее собственникам организации или любым другим внешним пользователям;

(c) подготовила пакет отчетной информации в соответствии с МСФО для целей консолидации, но без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, как этот термин определен в МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»* (пересмотренном в 2007 году); или

(d) не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды.

4 Настоящий стандарт МСФО применяется, когда организация впервые принимает МСФО к использованию. Он не применяется, когда организация, например:

(а) прекращает представление финансовой отчетности, соответствующей требованиям национальной системы, тогда как раньше представляла такую отчетность наряду с другим комплектом финансовой отчетности, в котором содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО;

(b) в предыдущем году представила финансовую отчетность, соответствующую требованиям национальной системы, и в этой финансовой отчетности содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО; или

(c) в предыдущем году представила финансовую отчетность, в которой содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО, даже если аудиторское заключение в отношении этой финансовой отчетности включало оговорки.

4А Несмотря на требования пунктов 2 и 3, организация, которая применила МСФО в одном из предыдущих отчетных периодов, но в ее последнем комплекте годовой финансовой отчетности за предыдущий период отсутствовало явное и однозначное заявление о соответствии МСФО, должна либо применить настоящий МСФО, либо ей придется применять МСФО ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*, как если бы данная организация не допускала перерыва в применении МСФО.

4В Организация, которая решает не применять настоящий МСФО в соответствии с пунктом 4А, должна тем не менее применить требования к раскрытию информации, содержащиеся в пунктах 23А-23В МСФО (IFRS) 1, в дополнение к тем, которые предусмотрены МСФО (IAS) 8 в отношении раскрытия информации.

5 Настоящий стандарт не применяется к изменениям, внесенным в учетную политику организацией, которая уже применяет МСФО. Такие изменения являются предметом:

(а) требований МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в отношении изменений в учетной политике; и

(б) специальных переходных положений, предусмотренных другими МСФО.

Признание и оценка

Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО

6 Организация должна подготовить и представить *вступительный отчет о финансовом положении по МСФО* по состоянию на дату перехода на МСФО, создав таким образом стартовую точку для ведения учета в соответствии с МСФО.

Учетная политика

7 Организация должна использовать одну и ту же учетную политику как при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, так и применительно ко всем периодам, представленным в ее первой финансовой отчетности по МСФО. Положения используемой организацией учетной политики должны соответствовать требованиям каждого МСФО, действующего по состоянию на дату окончания ее *первого отчетного периода по МСФО*, кроме случаев, оговоренных в пунктах 13-19 и Приложениях В-Е.

8 Организация не вправе применять другие версии МСФО, действовавшие ранее. Организация может применить новый МСФО, который еще не является обязательным, если этот МСФО допускает досрочное применение.

Пример: Последовательное применение последней версии МСФО

Исходная информация

Датой окончания первого для организации А отчетного периода по МСФО является 31 декабря 20X5 года. Организация А решает, что сравнительная информация в этой финансовой отчетности будет представлена только за один год (см. пункт 21). Следовательно, датой перехода для этой организации на МСФО является начало рабочего дня 1 января 20X4 года (или, что то же самое, конец рабочего дня 31 декабря 20X3 года). В рамках ранее применявшихся ОПБУ организация А ежегодно представляла свою финансовую отчетность по состоянию на 31 декабря каждого года вплоть до 31 декабря 20X4 года включительно.

Применение требований

Организация А должна применять МСФО, действующие в отношении периодов, заканчивающихся 31 декабря 20X5 года:

(а) при подготовке и представлении своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО по состоянию на 1 января 20X4 года; и

(б) при подготовке и представлении своего отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X5 года (включая сравнительные суммы за 20X4 год), отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года (включая сравнительные суммы за 20X4 год) и раскрытия требуемой информации (включая сравнительную информацию за 20X4 год).

Если новый МСФО еще не является обязательным, но его досрочное применение допускается, то организация А имеет право, но не обязана, применить этот стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

9 Переходные положения, предусмотренные другими МСФО, применяются при внесении изменений в свою учетную политику организацией, уже применяющей МСФО; они не распространяются на изменения, осуществляемые *организацией, впервые применяющей МСФО*, при переходе на МСФО, кроме случаев, описанных в Приложениях В-Е.

10 За исключением случаев, описанных в пунктах 13-19 и Приложениях В-Е, организация должна в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО:

(а) признать все активы и обязательства, признание которых требуется согласно МСФО;

(б) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО не разрешают такое признание;

(с) реклассифицировать статьи, которые в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ были признаны как один вид активов, обязательств или компонентов собственного капитала, но являются другим видом активов, обязательств или компонентов капитала согласно МСФО; и

(д) применить МСФО при оценке всех признанных активов и обязательств.

11 Учетная политика, применяемая организацией при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, может отличаться от ее учетной политики на ту же дату в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Возникающие вследствие этого корректировки относятся к событиям и операциям, имевшим место до даты перехода на МСФО. Поэтому организация должна признавать эти корректировки непосредственно в составе нераспределенной прибыли (или, если это уместно, в другой категории собственного капитала) на дату перехода на МСФО.

12 Настоящий МСФО устанавливает две категории исключений из принципа обязательного соответствия вступительного отчета о финансовом положении по МСФО каждому из МСФО:

(а) пункты 14-17 и Приложение В запрещают ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО;

(б) Приложения С-Е освобождают от некоторых требований других МСФО.

Исключения, касающиеся ретроспективного применения других МСФО

13 Настоящий МСФО запрещает ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО. Эти исключения изложены в пунктах 14-17 и Приложении В.

Расчетные оценки

14 Расчетные оценки, производимые организацией в соответствии с МСФО на дату перехода на МСФО, должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же дату в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ (после корректировок, отражающих расхождения между положениями одной и другой учетной политики), кроме случаев, когда существует объективное свидетельство того, что указанные расчетные оценки были ошибочными.

15 Организация может после даты перехода на МСФО получить информацию, имеющую отношение к расчетным оценкам, сделанными ею в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Согласно пункту 14 организация должна отражать получение этой информации таким же образом, как она отражает некорректирующие события после отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода». Например, допустим, что дата перехода организации на МСФО - 1 января 20X4 года и что новая информация, полученная 15 июля 20X4 года, требует пересмотра расчетной оценки, сделанной организацией по состоянию на 31 декабря 20X3 года в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ. Организация не должна отражать эту новую информацию в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО (кроме случаев, когда расчетные оценки нуждаются в корректировке на расхождения в положениях одной и другой учетной политики или существует объективное свидетельство того, что расчетные оценки были ошибочными). Вместо этого организация должна отразить указанную новую информацию при расчете прибыли или убытка (или, если уместно, прочего совокупного дохода) за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года.

16 Организации может быть нужно произвести в соответствии с МСФО расчетные оценки по состоянию на дату перехода на МСФО, которые не требовались на эту дату в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Чтобы достигалось соответствие требованиям МСФО (IAS) 10, эти расчетные оценки в соответствии с МСФО должны отражать условия, существовавшие на дату перехода на МСФО. В частности, осуществляемые по состоянию на дату перехода на МСФО расчетные оценки рыночных цен, процентных ставок или валютных курсов должны отражать состояние рынка на эту дату.

17 Пункты 14-16 применяются при подготовке вступительного отчета о финансовом положении по МСФО. Они также распространяются на сравнительный период, представляемый организацией в своей первой финансовой отчетности по МСФО, и в этом случае ссылки на дату перехода на МСФО заменяются ссылками на дату окончания указанного сравнительного периода.

Освобождение от требований других МСФО

18 Организация вправе принять решение об использовании одного или нескольких освобождений, предусмотренных Приложениями С-Е. Организация не может применять эти освобождения по аналогии к другим статьям.

19 [Удален]

Представление и раскрытие информации

20 Настоящий МСФО не предусматривает освобождений от требований других МСФО к представлению и раскрытию информации.

Сравнительная информация

21 Подготовленная организацией первая финансовая отчетность по МСФО должна включать по крайней мере три отчета о финансовом положении, два отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, два отдельных отчета о прибыли или убытке (если таковые представляются), два отчета о потоках денежных средств, два отчета об изменениях в собственном капитале и соответствующие примечания, в том числе сравнительную информацию по всем представленным отчетам.

Сравнительная информация, не удовлетворяющая требованиям МСФО, и обобщенные данные за прошлые периоды

22 Некоторые организации представляют исторические обобщенные данные за периоды, предшествующие первому периоду, в отношении которого они представляют полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО. Настоящий стандарт не требует, чтобы такие обобщенные данные соответствовали требованиям МСФО к признанию и оценке. Более того, некоторые организации представляют сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, наряду со сравнительной информацией, требуемой МСФО (IAS) 1. В любой финансовой отчетности, содержащей обобщенные данные за прошлые периоды или сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, организация должна:

(a) четко обозначить такую информацию как подготовленную не в соответствии с МСФО; и

(b) раскрыть характер основных корректировок, которые потребовались бы для приведения ее в соответствие с МСФО. Организации не нужно давать количественную оценку таких корректировок.

Пояснения, касающиеся перехода на МСФО

23 Организация должна пояснить, как переход от ранее применявшихся ОПБУ к МСФО повлиял на отчетные показатели ее финансового положения, финансовых результатов деятельности и потоков денежных средств.

23А Организация, которая уже применяла МСФО в одном из предыдущих периодов, как описано в пункте 4А, должна раскрыть следующую информацию:

- (а) причину, по которой она прекратила применение МСФО; и
- (b) причину, по которой она возобновляет применение МСФО.

23В Если организация, руководствуясь пунктом 4А, решает не применять МСФО (IFRS) 1, то эта организация должна объяснить причины, по которым она решает применять МСФО, как если бы она никогда не прекращала их применение.

Сверки

24 Во исполнение пункта 23 организация должна включить в свою первую финансовую отчетность по МСФО:

(а) сверку отчетных показателей собственного капитала, отраженных в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, с показателями собственного капитала, соответствующих МСФО, на обе следующие даты:

(i) дату перехода на МСФО; и

(ii) дату окончания последнего периода, представленного в самой последней годовой финансовой отчетности организации, подготовленной в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ;

(b) сверку с показателем общего совокупного дохода по МСФО за последний период в самой последней годовой финансовой отчетности организации. Отправной точкой для такой сверки должен быть показатель общего совокупного дохода, рассчитанный согласно ранее применявшимся ОПБУ за тот же самый период, или, если организация не отражала такой показатель, показатель прибыли или убытка согласно ранее применявшимся ОПБУ;

(с) применительно к случаю, когда признание или восстановление каких-либо убытков от обесценения организация впервые осуществляла при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, включаются раскрытия, которые требовались бы согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», если бы организация признала эти убытки от обесценения или их восстановленные суммы в периоде, начинающемся с даты ее перехода на МСФО.

25 Сверки, требуемые пунктами 24(а) и (b), должны быть достаточно подробными, чтобы позволить пользователям понять существенные корректировки показателей отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе. Если организация представляла отчет о движении денежных средств в рамках ранее применявшихся ею ОПБУ, то она также должна пояснить существенные корректировки показателей отчета о движении денежных средств.

26 Если организации стало известно об ошибках, допущенных ею в рамках ранее применявшихся ОПБУ, то в сверках, требуемых пунктами 24(а) и (b), она должна разграничить данные, касающиеся исправления таких ошибок, и данные, касающиеся изменений в учетной политике.

27 МСФО (IAS) 8 не применяется к изменениям в учетной политике, производимым организацией при переходе на МСФО, или к изменениям в этой учетной политике, производимым до момента представления организацией своей первой финансовой отчетности по МСФО. Следовательно, требования МСФО (IAS) 8, касающиеся изменений в учетной политике, не применяются организацией при подготовке своей первой финансовой отчетности по МСФО.

27А Если в течение периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО, организация вносит изменения в свою учетную политику или меняет свои решения в отношении использования освобождений, предусмотренных настоящим стандартом, то организация должна пояснить изменения, которые произошли в ее первой финансовой отчетности по МСФО по сравнению с ее первым промежуточным финансовым отчетом по МСФО, в соответствии с пунктом 23, а также она должна обновить сверки, требуемые пунктами 24(а) и (b).

28 Если организация не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в ее первой финансовой отчетности по МСФО.

Классификация финансовых активов или финансовых обязательств по усмотрению организации

29 Организация вправе по собственному усмотрению классифицировать ранее признанный финансовый актив или финансовое обязательство как финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, а финансовый актив - как имеющийся в наличии для продажи, в соответствии с пунктом D19. Организация должна раскрыть справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, классифицированных по усмотрению организации в каждую категорию по состоянию на дату такой классификации, а также бывшую их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.

29А [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.*]

Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости

30 Если в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО организация использует справедливую стоимость в качестве *условной первоначальной стоимости* объекта основных средств, инвестиционной недвижимости или нематериального актива (см. пункты D5 и D7), то в своей первой финансовой отчетности по МСФО организация должна раскрыть в отношении каждой отдельной статьи вступительного отчета о финансовом положении по МСФО:

(а) совокупную величину этих справедливых стоимостей; и

(b) совокупную корректировку величин балансовой стоимости, отраженных в финансовой отчетности согласно ранее применявшимся ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости применительно к инвестициям в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации

31 Аналогично если в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО организация использует условную первоначальную стоимость применительно к инвестициям в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию, отраженной в ее отдельной финансовой отчетности (см. пункт D15), ее первая отдельная финансовая отчетность по МСФО должна раскрывать следующую информацию:

(а) совокупную условную первоначальную стоимость тех инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их прежняя балансовая стоимость в рамках ранее применявшихся ОПБУ;

(б) совокупную условную первоначальную стоимость тех инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является справедливая стоимость; и

(с) совокупную корректировку величин балансовой стоимости, отраженных в финансовой отчетности согласно ранее применявшимся ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости применительно к нефтегазовым активам

31А Если организация использует освобождение, предусмотренное пунктом D8А(б) в отношении нефтегазовых активов, она должна раскрыть этот факт и информацию о том, на какой основе были распределены балансовые величины, определенные согласно ранее применявшимся ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости применительно к деятельности, подлежащей тарифному регулированию

31В Если организация использует освобождение, предусмотренное пунктом D8В в отношении деятельности, подлежащей тарифному регулированию, организация должна раскрыть этот факт, а также основу для определения балансовых величин в рамках ранее применявшихся ОПБУ.

Использование условной первоначальной стоимости после тяжелой гиперинфляции

31С Если вследствие тяжелой гиперинфляции (см. пункты D26-D30) организация решает оценить активы и обязательства по справедливой стоимости и использовать указанную справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО, то в своей первой финансовой отчетности по МСФО организация должна раскрыть поясняющую

информацию о том, как и почему ее функциональная валюта была, а затем перестала быть валютой, имеющей обе следующие характеристики:

(а) для всех организаций, имеющих операции и остатки в этой валюте, отсутствует надежный общий индекс цен;

(b) отсутствие возможности обмена между этой валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

Промежуточные финансовые отчеты

32 Если организация представляет промежуточный финансовый отчет в соответствии с МСФО (IAS) 34 за часть периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО, то организация должна удовлетворять перечисленным ниже требованиям в дополнение к тем, которые предусмотрены МСФО (IAS) 34, чтобы обеспечить выполнение пункта 23:

(а) Каждый такой промежуточный финансовый отчет должен включать (если организация представляла промежуточный финансовый отчет за сопоставимый промежуточный период непосредственно предшествующего финансового года):

(i) сверку показателя ее собственного капитала, определенного согласно ранее применявшимся ОПБУ, по состоянию на конец указанного сопоставимого промежуточного периода с показателем ее собственного капитала, определенного согласно МСФО, по состоянию на эту дату; и

(ii) сверку с ее показателем общего совокупного дохода, определенным согласно МСФО, за указанный сопоставимый промежуточный период (текущий и период с начала года). Отправной точкой для такой сверки является показатель общего совокупного дохода, определенный согласно ранее применявшимся ОПБУ, за этот период или, если организация не представляла такой показатель, показатель прибыли или убытка согласно ранее применявшимся ОПБУ.

(b) В дополнение к сверкам, требуемым подпунктом (а), первый промежуточный финансовый отчет организации, составленный в соответствии с МСФО (IAS) 34, за часть периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО, должен включать сверки, описанные в пунктах 24(а) и (b) (дополненные деталями, требуемыми пунктами 25 и 26), или перекрестную ссылку на другой опубликованный документ, в котором содержатся эти сверки.

(с) Если организация вносит изменения в свою учетную политику или меняет свои решения в отношении использования освобождений, предусмотренных настоящим стандартом, она должна пояснить соответствующие изменения в каждом таком промежуточном финансовом отчете в соответствии с пунктом 23 и обновить сверки, требуемые подпунктами (а) и (b).

33 МСФО (IAS) 34 требует раскрытия лишь необходимого минимума информации, что основано на допущении, что пользователи промежуточного финансового отчета имеют также доступ к самой последней годовой финансовой отчетности. Однако в МСФО (IAS) 34 также требуется, чтобы организация раскрывала «любые события или операции, которые являются существенными для понимания текущего промежуточного периода». Следовательно, если организация, впервые применяющая МСФО, в своей самой последней годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с ранее

применявшимися ОПБУ, не раскрыла информацию, существенную для понимания текущего промежуточного периода, то такая информация должна быть раскрыта в ее промежуточном финансовом отчете, или в него должна быть включена перекрестная ссылка на другой опубликованный документ, содержащий такую информацию.

Дата вступления в силу

34 Организация должна применять настоящий МСФО, если ее первая финансовая отчетность по МСФО составляется за период, начинающийся 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

35 Поправки, предусмотренные пунктами D1(n) и D23, организация должна применять в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки подлежат применению в отношении этого более раннего периода.

36 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 19, C1 и C4(f) и (g). Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки также подлежат применению в отношении этого более раннего периода.

37 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с учетом поправок 2008 года) внесены поправки в пункты B1 и B7. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки подлежат применению в отношении этого более раннего периода.

38 Документом «Стоимость инвестиции в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную организацию» (поправки к МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в мае 2008 года, добавлены пункты 31, D1(g), D14 и D15. Организация должна применять эти пункты в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные пункты в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункт B7. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки подлежат применению в отношении этого более раннего периода.

39А Документом «Дополнительные освобождения для организаций, впервые применяющих МСФО» (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в июле 2009 года, добавлены пункты 31А, D8А, D9А и D21А и внесены поправки в пункты D1(c), (d) и (l). Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39В [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]

39С Разъяснением КРМФО (IFRIC) 19 «*Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами*» добавлен пункт D25. Организация должна применить данную поправку одновременно с применением Разъяснения КРМФО (IFRIC) 19.

39D Документом «*Ограниченное освобождение от необходимости раскрытия сравнительной информации в соответствии с МСФО (IFRS) 7 для организаций, впервые применяющих МСФО*» (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в январе 2010 года, добавлен пункт E3. Организация должна применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39Е Документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в мае 2010 года, добавлены пункты 27А, 31В и D8В и внесены поправки в пункты 27, 32, D1(с) и D8. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Организации, которые перешли на МСФО в одном из периодов до даты вступления в силу МСФО (IFRS) 1 или применили МСФО (IFRS) 1 в одном из предыдущих периодов, имеют право ретроспективно применить поправку, предусмотренную пунктом D8, в первом годовом периоде после даты вступления указанной поправки в силу. Организация, применяющая пункт D8 ретроспективно, должна раскрыть этот факт.

39F Документом «*Раскрытие информации - передача финансовых активов*» (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в октябре 2010 года, добавлен пункт E4. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39G [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]

39H Документом «*Тяжелая гиперинфляция и отмена фиксированных дат для организаций, впервые применяющих МСФО*» (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в декабре 2010 года, внесены поправки в пункты В2, D1 и D20 и добавлены пункты 31С и D26-D30. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

39I МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*» и МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 31, В7, С1, D1, D14 и D15 и добавлен пункт D31. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

39J МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*», выпущенным в мае 2011 года, удален пункт 19, внесены изменения в определение справедливой стоимости, приведенное в Приложении А, а также внесены поправки в пункты D15 и D20. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

39K Документом *«Представление статей прочего совокупного дохода»* (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, изменен пункт 21. Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года.

39L МСФО (IAS) 19 *«Вознаграждения работникам»* (с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года) внесены поправки в пункт D1, удалены пункты D10 и D11 и добавлен пункт E5. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года).

39M Разъяснением КРМФО (IFRIC) 20 *«Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения»* добавлен пункт D32 и изменен пункт D1. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением Разъяснения КРМФО (IFRIC) 20.

39N Документом *«Займы, предоставленные государством»* (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в марте 2012 года, добавлены пункты B1(f) и B10-B12. Организация должна применять данные пункты в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

39O Пункты B10 и B11 содержат ссылки на МСФО (IFRS) 9. Если организация применяет настоящий МСФО, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, то ссылки на МСФО (IFRS) 9 в пунктах B10 и B11 следует считать ссылками на МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*.

39P Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, добавлены пункты 4А-4В и 23А-23В. Организация должна применить данную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39Q Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, изменен пункт D23. Организация должна применить данную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39R Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, изменен пункт 21. Организация должна применить данную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

39S Документом *«Консолидированная финансовая отчетность, совместное предпринимательство и раскрытие информации об участии в других организациях: руководство по переходу»* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, изменен пункт D31. Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 11 (с учетом поправок 2012 года).

39Т Документом «*Инвестиционные организации* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27)», выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты D16, D17 и Приложение С, а также добавлен заголовок и пункты E6-E7. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «*Инвестиционные организации*». Если организация применит указанные поправки досрочно, она также должна одновременно применить все поправки, содержащиеся в документе «*Инвестиционные организации*».

39U-

39AA [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому они не включены в настоящую редакцию.*]

Прекращение действия МСФО (IFRS) 1 (выпущенного в 2003 году)

40 Настоящий МСФО заменяет собой МСФО (IFRS) 1 (выпущенный в 2003 году и с учетом поправок, внесенных в мае 2008 года).

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Дата перехода на МСФО	Начало самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию согласно МСФО в своей первой финансовой отчетности по МСФО .
Условная первоначальная стоимость	Величина, которая является заменителем первоначальной стоимости или амортизированной стоимости на некоторую заданную дату. При последующем начислении амортизации предполагается, что организация первоначально признала актив или обязательство на эту заданную дату, и что его первоначальная стоимость была равна указанной условной первоначальной стоимости.
Справедливая стоимость	<i>Справедливая стоимость</i> представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
Первая финансовая отчетность по МСФО	Первая годовая финансовая отчетность, начиная с которой организация применяет Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) , включив в нее явное и однозначное заявление о ее соответствии МСФО.
Первый отчетный период по МСФО	Самый последний отчетный период, представленный организацией в ее первой финансовой отчетности по МСФО .
Организация, впервые применяющая МСФО	Организация, представляющая свою первую финансовую отчетность по МСФО .

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) Стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО). В их составе:

- (a) Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);
- (b) Международные стандарты финансовой отчетности (IAS);
- (c) разъяснения КРМФО (IFRIC); и
- (d) разъяснения ПКР (SIC)(a).

Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО Отчет о финансовом положении организации по состоянию на дату перехода на МСФО.

Ранее применявшиеся ОПБУ (общепринятые принципы бухгалтерского учета) Принципы и правила бухгалтерского учета и подготовки отчетности, применявшиеся организацией, впервые применяющей МСФО, непосредственно перед переходом на МСФО.

(a) Определение термина МСФО было скорректировано после внесения изменений в наименования при пересмотре Конституции Фонда МСФО в 2010 году.

Приложение В Исключения, касающиеся ретроспективного применения других МСФО

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

В1 Следующие исключения являются для организации обязательными:

- (a) прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств (пункты В2 и В3);
- (b) учет хеджирования (пункты В4-В6);
- (c) неконтролирующие доли участия (пункт В7);
- (d) *[Этот подпункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*
- (e) *[Этот подпункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*
- (f) займы, предоставленные государством (пункты В10-В12).

Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств

В2 За исключением ситуации, описанной в пункте В3, организация, впервые применяющая МСФО, должна применять требования МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», касающиеся прекращения признания, перспективно к операциям, совершаемым на дату перехода на МСФО или после этой даты. Например, если операция, в результате которой организация, впервые применяющая МСФО, прекратила признание производных финансовых активов или финансовых обязательств

в рамках ранее применявшихся ОПБУ, была совершена до даты перехода на МСФО, то в соответствии с МСФО организация не должна признавать указанные активы и обязательства (кроме случаев, когда они начинают удовлетворять критериям признания в результате последующей операции или последующего события).

В3 Независимо от положений пункта В2, организация может применять требования к прекращению признания, предусмотренные МСФО (IAS) 39, ретроспективно с любой выбранной организацией даты, при условии, что информация, необходимая для применения МСФО (IAS) 39 к тем финансовым активам и финансовым обязательствам, признание которых было прекращено в результате прошлых операций, была получена тогда же, когда указанные операции первоначально были отражены в учете.

Учет хеджирования

В4 Согласно требованиям МСФО (IAS) 39 по состоянию на дату перехода на МСФО организация должна:

(а) оценить все производные инструменты по справедливой стоимости; и

(б) элиминировать все убытки и прибыли с отложенным признанием, которые возникли по производным инструментам и в соответствии с ранее применявшимся ОПБУ отражались в отчетности, как если бы они представляли собой активы или обязательства.

В5 Организация не должна отражать в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО те отношения хеджирования, которые не отвечают требованиям МСФО (IAS) 39 для применения учета хеджирования (например, многие отношения хеджирования, в которых инструментом хеджирования является денежный инструмент или выпущенный опцион; в которых объектом хеджирования является нетто-позиция; или в которых хеджирование распространяется на процентный риск по инвестиции, удерживаемой до погашения). Однако если организация определила нетто-позицию в качестве объекта хеджирования согласно ранее применявшимся ОПБУ, то в соответствии с МСФО она может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования отдельную статью в составе этой нетто-позиции при условии, что она сделает это не позже даты перехода на МСФО.

В6 Если некая операция была по усмотрению организации определена до даты перехода на МСФО как хеджирование, но такое хеджирование не удовлетворяет условиям, предусмотренным МСФО (IAS) 39 для применения учета хеджирования, организация должна применить пункты 91 и 101 МСФО (IAS) 39, чтобы прекратить учет хеджирования. Сделки, заключенные до даты перехода на МСФО, не могут ретроспективно определяться по усмотрению организации как хеджирование.

Неконтролирующие доли участия

В7 Организация, впервые применяющая МСФО, должна применять следующие требования МСФО (IFRS) 10 перспективно с даты перехода на МСФО:

(a) требование пункта В94 о необходимости отнесения общего совокупного дохода к собственникам материнской организации и к неконтролирующим долям участия, даже если это приводит к отрицательному сальдо по счету неконтролирующих долей участия;

(b) требования пунктов 23 и В93 о порядке учета изменений процентной доли владения материнской организации в дочерней организации, не приводящих к утрате контроля; и

(c) требования пунктов В97-В99 о порядке учета утраты контроля над дочерней организацией и связанные с ними требования пункта 8А МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*».

Однако если организация, впервые применяющая МСФО, примет решение ретроспективно применить МСФО (IFRS) 3 к прошлым сделкам по объединению бизнесов, то она также должна применить МСФО (IFRS) 10 в соответствии с пунктом С1 настоящего МСФО.

В8-В9 [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому они не включены в настоящую редакцию.]

Займы, предоставленные государством

В10 Организация, впервые применяющая МСФО, должна классифицировать все займы, полученные ею от государства, как финансовое обязательство или долевой инструмент в соответствии с МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*». За исключением случаев, предусмотренных пунктом В11, организация, впервые применяющая МСФО, должна перспективно применять требования МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*» и МСФО (IAS) 20 «*Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи*» к предоставленным государством займам, существующим у нее на дату перехода на МСФО, и не должна признавать как государственную субсидию соответствующую выгоду от займа, предоставленного государством по процентной ставке ниже рыночной. Следовательно, если организация, впервые применяющая МСФО, в рамках ранее применявшихся ОПБУ не признавала и не оценивала заем, предоставленный государством по процентной ставке ниже рыночной, в том порядке, который соответствует требованиям МСФО, то она должна использовать балансовую стоимость данного займа, определенную на дату перехода на МСФО согласно ранее применявшимся ОПБУ, в качестве балансовой стоимости данного займа во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО. После даты перехода на МСФО организация должна применять МСФО (IFRS) 9 для оценки таких займов.

В11 Несмотря на требования пункта В10, организация может ретроспективно применить требования МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 20 к любому займу, предоставленному ей государством до даты перехода на МСФО, при условии, что информация, необходимая для этого, была получена тогда же, когда указанный заем первоначально был отражен в учете.

В12 Требования и указания, предусмотренные пунктами В10 и В11, не препятствуют тому, чтобы организация могла воспользоваться освобождениями, описанными в пунктах D19-D19D, и по собственному усмотрению классифицировать ранее признанные финансовые инструменты как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Приложение С

Освобождения для ситуаций объединения бизнесов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО. Изложенные далее требования организация должна применять к тем объединениям бизнесов, которые были ею признаны до даты перехода на МСФО. Данное приложение должно применяться исключительно к тем случаям объединения бизнесов, которые попадают в сферу применения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов».

С1 Организация, впервые применяющая МСФО, может решить не применять МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к прошлым случаям объединения бизнесов (объединения бизнесов, произошедшие до даты перехода на МСФО). Однако если организация, впервые применяющая МСФО, осуществит пересчет любого объединения бизнесов для достижения соответствия МСФО (IFRS) 3, то она должна пересчитать все последующие объединения бизнесов, а также начать применение МСФО (IFRS) 10 с той же самой даты. Например, если организация, впервые применяющая МСФО, решит пересчитать данные по объединению бизнесов, произошедшему 30 июня 20X6 года, то она должна пересчитать данные по всем объединениям бизнесов, произошедшим между 30 июня 20X6 года и датой перехода на МСФО, а также применять МСФО (IFRS) 10 с 30 июня 20X6 года.

С2 Организации нет необходимости применять МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» ретроспективно к корректировкам до справедливой стоимости и гудвилу, возникшим в рамках сделок по объединению бизнесов, которые произошли до даты перехода на МСФО. Если эта организация не применяет МСФО (IAS) 21 ретроспективно к таким корректировкам до справедливой стоимости и гудвилу, то она должна учитывать их как активы и обязательства организации, а не как активы и обязательства объекта приобретения. Следовательно, указанные гудвил и корректировки до справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте организации, либо являются немонетарными валютными статьями, которые отражаются в отчетности в пересчете по обменному курсу валют, использование которого предусматривалось ранее применявшимся ОПБУ.

С3 Организация может применить МСФО (IAS) 21 ретроспективно к корректировкам до справедливой стоимости и гудвилу, возникающим в рамках:

(а) либо всех объединений бизнесов, произошедших до даты перехода на МСФО;

(б) либо всех тех объединений бизнесов, которые организация решает пересчитать для достижения соответствия МСФО (IFRS) 3, как разрешено указанным выше пунктом С1.

С4 Если организация, впервые применяющая МСФО, не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к одному из прошлых объединений бизнесов, то последствия для указанного объединения бизнесов будут следующими:

(а) Организация, впервые применяющая МСФО, должна классифицировать его точно так же (а именно как приобретение юридическим приобретателем, как обратное приобретение юридическим объектом приобретения или как объединение интересов), как оно было классифицировано в финансовой отчетности данной организации согласно ранее применявшимся ОПБУ.

(b) Организация, впервые применяющая МСФО, должна признать по состоянию на дату перехода на МСФО все свои активы и обязательства, которые были приобретены или приняты на себя в рамках прошлого объединения бизнесов, кроме:

(i) некоторых финансовых активов и финансовых обязательств, признание которых было прекращено согласно ранее применявшимся ОПБУ (см. пункт В2); и

(ii) активов, включая гудвил, и обязательств, которые не были признаны приобретателем в консолидированном отчете о финансовом положении в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ и которые также не подлежали бы признанию согласно МСФО в отдельном отчете о финансовом положении объекта приобретения (см. подпункты (f)-(i) ниже).

Организация, впервые применяющая МСФО, должна признавать все возникшие при этом изменения посредством корректировки нераспределенной прибыли (или, если уместно, другой категории собственного капитала), кроме случаев, когда такое изменение возникает в результате признания нематериального актива, ранее не выделявшегося из состава гудвила (см. подпункт (g)(i) ниже).

(c) Организация, впервые применяющая МСФО, должна исключить из своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО любую статью, признанную в рамках ранее применявшихся ОПБУ, которая не удовлетворяет критериям для ее признания в качестве актива или обязательства согласно МСФО. Организация, впервые применяющая МСФО, должна учесть возникшее в результате изменение следующим образом:

(i) возможно, что организация, впервые применяющая МСФО, классифицировала прошлую сделку по объединению бизнесов как приобретение и признала в качестве нематериального актива статью, которая не удовлетворяет критериям признания ее в качестве актива в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Тогда организация должна реклассифицировать указанную статью (и, при наличии, связанные с ней величины отложенного налога и неконтролирующих долей участия) в состав гудвила (кроме случаев, когда она вычитала гудвил сразу из собственного капитала в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, см. подпункты (g)(i) и (i) ниже);

(ii) организация, впервые применяющая МСФО, должна признавать все прочие возникающие изменения в составе нераспределенной прибыли⁴⁵.

⁴⁵ К таким изменениям относится реклассификация из категории нематериальных активов или в эту категорию, если в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ гудвил не признавался в качестве актива. Такая ситуация имеет место, если в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ организация: (a) вычитала гудвил сразу из собственного капитала или (b) не учитывала соответствующее объединение бизнесов как приобретение.

(d) МСФО требуют последующей оценки некоторых активов и обязательств с использованием базы, отличной от исходной первоначальной стоимости, например, на основе справедливой стоимости. Организация, впервые применяющая МСФО, должна оценить указанные активы и обязательства с использованием именно такой базы в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО, даже если они были приобретены или приняты на себя в рамках прошлого объединения бизнесов. Любое возникшее в результате этого изменение балансовой стоимости организация должна признать путем корректировки нераспределенной прибыли (или, если уместно, другой категории собственного капитала), а не гудвила.

(e) Непосредственно после объединения бизнесов, балансовая стоимость активов, приобретенных в рамках этого объединения бизнесов, как и обязательств, принятых на себя в результате такого объединения, определенная в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, должна стать их условной первоначальной стоимостью в соответствии с МСФО по состоянию на указанную дату. Если МСФО требуют последующей оценки этих активов и обязательств на основе первоначальной стоимости, то указанная условная первоначальная стоимость должна стать такой основой для начисления амортизации с даты соответствующего объединения бизнесов.

(f) Если актив, приобретенный в рамках прошлой сделки по объединению бизнесов, или принятое в рамках этой сделки обязательство не были признаны согласно ранее применявшимся ОПБУ, то это не означает, что их условная первоначальная стоимость равна нулю во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО. Вместо этого приобретатель должен признавать и оценивать их в своем консолидированном отчете о финансовом положении в том порядке, в котором их требовалось бы признать согласно МСФО в отчете о финансовом положении объекта приобретения. Для иллюстрации: если в рамках ранее применявшихся ОПБУ приобретатель не капитализировал объекты финансовой аренды, приобретенные в рамках прошлой сделки по объединению бизнесов, то он должен капитализировать указанные объекты финансовой аренды в своей консолидированной финансовой отчетности таким образом, как должен был бы это сделать в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» объект приобретения в своем отчете о финансовом положении по МСФО. Аналогично, если в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ приобретатель не признал условное обязательство, которое на дату перехода на МСФО продолжает существовать, приобретатель должен признать это условное обязательство на указанную дату, кроме случаев, когда МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» запрещал бы его признание в финансовой отчетности объекта приобретения. И наоборот, если актив или обязательство не были выделены из состава гудвила в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, но их необходимо было бы признать отдельно согласно МСФО (IFRS) 3, указанные актив или обязательство продолжают оставаться в составе гудвила, кроме случаев, когда согласно МСФО их требовалось бы признать в финансовой отчетности объекта приобретения.

(g) Балансовой стоимостью гудвила во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО должна стать его балансовая стоимость, определенная в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, по состоянию на дату перехода на МСФО после следующих двух корректировок:

(i) если применимо вышеуказанное требование подпункта (c)(i), организация, впервые применяющая МСФО, должна увеличить балансовую стоимость гудвила в момент реклассификации статьи, которую она признала как нематериальный актив в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ. Аналогичным образом, если организация, впервые применяющая МСФО, должна согласно вышеуказанному требованию подпункта (f) признать нематериальный актив, который в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ был признан как часть гудвила, то эта организация должна соответственно уменьшить балансовую стоимость гудвила (и, если применимо, скорректировать величину отложенного налога и неконтролирующих долей участия);

(ii) независимо от существования каких-либо признаков возможного обесценения гудвила, организация, впервые применяющая МСФО, должна применить МСФО (IAS) 36 и протестировать гудвил на предмет обесценения по состоянию на дату перехода на МСФО с признанием любого возникшего при этом убытка от обесценения в составе нераспределенной прибыли (или, если этого требует МСФО (IAS) 36, - по статье «прирост

стоимости от переоценки»). Проверка на предмет обесценения должна проводиться исходя из условий, существующих на дату перехода на МСФО.

(h) Никаких других корректировок балансовой стоимости гудвила по состоянию на дату перехода на МСФО производиться не должно. Например, организация, впервые применяющая МСФО, не должна пересчитывать балансовую стоимость гудвила:

(i) с целью исключения незавершенных исследований и разработок, приобретенных в рамках данной сделки по объединению бизнесов (кроме случаев, когда соответствующий нематериальный актив удовлетворял бы критериям МСФО (IAS) 38 для его признания в отчете о финансовом положении приобретаемой организации);

(ii) с целью корректировки прежней амортизации гудвила;

(iii) с целью аннулирования корректировок гудвила, которые не были бы разрешены МСФО (IFRS) 3, но были сделаны в рамках ранее применявшихся ОПБУ вследствие корректировок активов и обязательств между датой объединения бизнесов и датой перехода на МСФО.

(i) Если организация, впервые применяющая МСФО, признала гудвил как вычет из собственного капитала в соответствии с ранее применявшимся ОПБУ, то:

(i) она не должна признавать такой гудвил в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО; кроме того, она не должна реклассифицировать этот гудвил в состав прибыли или убытка в случае выбытия дочерней организации или в случае обесценения инвестиции в эту дочернюю организацию;

(ii) корректировки, связанные с последующим разрешением обстоятельств, которыми была обусловлена величина возмещения, уплачиваемого при приобретении, должны признаваться в составе нераспределенной прибыли.

(j) Возможно, что в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ организация, впервые применяющая МСФО, не консолидировала дочернюю организацию, приобретенную в рамках прошлой сделки по объединению бизнесов (например, из-за того, что материнская организация не рассматривала ее в качестве дочерней в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ или из-за того, что материнская организация не составляла консолидированную финансовую отчетность). Организация, впервые применяющая МСФО, должна скорректировать балансовую стоимость активов и обязательств дочерней организации до сумм, которые требовалось бы отразить согласно МСФО в отчете о финансовом положении дочерней организации. Условная первоначальная стоимость гудвила по состоянию на дату перехода на МСФО равна разнице между:

(i) долей материнской организации в указанных величинах скорректированной балансовой стоимости; и

(ii) первоначальной стоимостью инвестиции в эту дочернюю организацию, отраженной в отдельной финансовой отчетности материнской организации.

(k) Оценка неконтролирующих долей участия и отложенного налога зависит от оценки других активов и обязательств. Поэтому перечисленные выше корректировки признанных активов и обязательств окажут влияние на показатели неконтролирующих долей участия и отложенного налога.

C5 Освобождение, предусмотренное в отношении прошлых случаев объединения бизнесов, также распространяется на прошлые сделки по приобретению инвестиций в ассоциированные организации и долей участия в совместных предприятиях. Более того,

дата, выбранная организацией в соответствии с пунктом С1, в равной мере применяется ко всем таким приобретениям.

Приложение D

Освобождения от требований других МСФО

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

D1 Организация может принять решение об использовании одного или более из следующих освобождений:

- (a) операции по выплатам на основе акций (пункты D2 и D3);
- (b) договоры страхования (пункт D4);
- (c) условная первоначальная стоимость (пункты D5 - D8B);
- (d) договоры аренды (пункты D9 и D9A);
- (e) [удален]
- (f) накопленные курсовые разницы по инвестициям в иностранные подразделения (пункты D12 и D13);
- (g) инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации (пункты D14 и D15);
- (h) активы и обязательства дочерних организаций, ассоциированных организаций и совместных предприятий (пункты D16 и D17);
- (i) составные финансовые инструменты (пункт D18);
- (j) классификация по усмотрению организации ранее признанных финансовых инструментов (пункт D19);
- (k) оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании (пункт D20);
- (l) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в первоначальную стоимость основных средств (пункты D21 и D21A);
- (m) финансовые активы или нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12 «*Концессионные соглашения на предоставление услуг*» (пункт D22);
- (n) затраты по заимствованиям (пункт D23);
- (o) передача активов покупателями (пункт D24);
- (p) погашение финансовых обязательств долевыми инструментами (пункт D25);
- (q) тяжелая гиперинфляция (пункты D26-D30);
- (r) совместное предпринимательство (пункт D31); и

(s) затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения (пункт D32).

Операции по выплатам на основе акций

D2 Приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применяла МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*» к долевым инструментам, права на которые были предоставлены 7 ноября 2002 года или до этой даты. Также приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применяла МСФО (IFRS) 2 к долевым инструментам, права на которые были предоставлены после 7 ноября 2002 года и их переход состоялся до наступления более поздней из следующих дат: (a) даты перехода на МСФО и (b) 1 января 2005 года. Однако если организация, впервые применяющая МСФО, решит применить МСФО (IFRS) 2 к таким долевым инструментам, то для нее это может быть возможным только в том случае, если организацией уже была обнародована информация о справедливой стоимости этих долевого инструментов, определенной на дату оценки, как это предусмотрено МСФО (IFRS) 2. В отношении всех предоставленных прав на долевого инструменты, к которым не был применен МСФО (IFRS) 2 (например, долевого инструменты, права на которые были предоставлены 7 ноября 2002 года или до этой даты), организация, впервые применяющая МСФО, должна, тем не менее, раскрыть информацию, требуемую пунктами 44 и 45 МСФО (IFRS) 2. Если организация, впервые применяющая МСФО, изменяет сроки или условия предоставления прав на долевого инструменты, к которым МСФО (IFRS) 2 не был применен, то организация не обязана применять пункты 26-29 МСФО (IFRS) 2, если указанное изменение произошло до даты перехода на МСФО.

D3 Приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применила МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, возникшим в результате операций по выплатам на основе акций, которые были урегулированы до даты перехода на МСФО. Также приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применила МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, которые были урегулированы до 1 января 2005 года. В отношении обязательств, к которым применяется МСФО (IFRS) 2, организация, впервые применяющая МСФО, не обязана пересчитывать сравнительную информацию, если эта информация относится к периоду или дате до 7 ноября 2002 года.

Договоры страхования

D4 Организация, впервые применяющая МСФО, может применить переходные положения, предусмотренные МСФО (IFRS) 4 «*Договоры страхования*». МСФО (IFRS) 4 ограничивает изменения учетной политики в отношении договоров страхования, включая изменения, сделанные организацией, впервые применяющей МСФО.

Условная первоначальная стоимость

D5 Организация вправе принять решение оценить объект основных средств по состоянию на дату перехода на МСФО по справедливой стоимости и использовать

справедливую стоимость этого объекта в качестве его условной первоначальной стоимости на указанную дату.

D6 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе принять решение использовать переоцененную в рамках ранее применявшихся ОПБУ стоимость объекта основных средств, определенную на дату перехода на МСФО или ранее, в качестве условной первоначальной стоимости этого объекта на дату переоценки, если на дату переоценки переоцененная стоимость была в целом сопоставимой:

(a) со справедливой стоимостью; или

(b) с первоначальной стоимостью или амортизированной стоимостью согласно МСФО, скорректированной для отражения, например, изменений в общем или специальном индексе цен.

D7 Возможность выбора, описанная в пунктах D5 и D6, также доступна в отношении:

(a) инвестиционной недвижимости, если организация выбирает для использования модель учета по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»; и

(b) нематериальных активов, отвечающих:

(i) критериям признания, предусмотренным МСФО (IAS) 38 (включая надежную оценку первоначальной стоимости); и

(ii) критериям, предусмотренным МСФО (IAS) 38, для переоценки (включая наличие активного рынка).

Организация не может использовать указанную возможность выбора в отношении других активов или в отношении обязательств.

D8 Возможно, что организация, впервые применяющая МСФО, уже установила условную первоначальную стоимость некоторых или всех своих активов и обязательств в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ путем их оценки по справедливой стоимости по состоянию на отдельно взятую дату вследствие какого-либо события, например приватизации или первичного размещения акций.

(a) Если дата оценки является *датой перехода на МСФО или более ранней датой*, то организация может использовать такую вызванную определенным событием оценку справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости для целей МСФО на дату указанной оценки.

(b) Если дата оценки является *более поздней датой* по отношению к дате перехода на МСФО, но в течение периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО, то вызванная определенным событием оценка справедливой стоимости может использоваться в качестве условной первоначальной на дату соответствующего события. Организация должна признать возникшие при этом корректировки непосредственно в составе нераспределенной прибыли (или, если уместно, в другой категории собственного капитала) на дату соответствующей оценки. По состоянию на дату перехода на МСФО организация должна либо установить условную первоначальную стоимость, применяя критерии, изложенные в пунктах D5-D7, либо оценить активы и обязательства в соответствии с другими требованиями настоящего стандарта.

D8A Согласно требованиям некоторых национальных систем учета затраты на разведку и разработку нефтегазовых участков на этапах разработки или добычи учитываются в центрах затрат, охватывающих все участки недропользования в какой-

либо крупной географической области. Организация, впервые применяющая МСФО, которая использовала такой порядок учета в рамках ранее применявшихся ОПБУ, вправе принять решение оценить нефтегазовые активы по состоянию на дату перехода на МСФО следующим образом:

(а) активы, связанные с разведкой и оценкой, - в величине, определенной организацией в рамках ранее применявшихся ОПБУ; и

(б) активы на этапе разработки или добычи - в величине, определенной организацией для соответствующего центра затрат в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Организация должна распределить эту величину на базовые активы данного центра затрат пропорционально объемам или стоимости нефтегазовых запасов на эту дату.

Организация должна протестировать активы, связанные с разведкой и оценкой, а также активы, находящиеся на этапах разработки и добычи, на предмет обесценения по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IFRS) 6 *«Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»* или МСФО (IAS) 36 соответственно и, при необходимости, уменьшить величину, определенную в соответствии с указанными выше подпунктами (а) или (б). Для целей настоящего пункта, нефтегазовые активы включают только те активы, которые используются при разведке, оценке, разработке или добыче нефти и газа.

D8B Некоторые организации имеют объекты основных средств или нематериальных активов, которые используются или ранее использовались в деятельности, подлежащей тарифному регулированию. Балансовая стоимость таких объектов может включать суммы, которые были определены в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО. В этом случае организация, впервые применяющая МСФО, вправе принять решение об использовании балансовой стоимости такого объекта, определенной в рамках ранее применявшихся ОПБУ по состоянию на дату перехода на МСФО, в качестве условной первоначальной стоимости. Если организация применит данное освобождение к какому-либо объекту, ей нет необходимости применять его ко всем объектам. По состоянию на дату перехода на МСФО организация должна протестировать на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого используется данное освобождение. Для целей данного пункта деятельность считается подлежащей тарифному регулированию, если она направлена на предоставление покупателям товаров или услуг по ценам (то есть тарифам), которые установлены регулирующим органом, уполномоченным устанавливать тарифы, имеющие обязательную силу для покупателей и рассчитанные таким образом, чтобы возместить организации определенные затраты, понесенные ею при предоставлении регулируемых товаров или услуг, и обеспечить ей заданный уровень дохода. Заданный уровень дохода может быть определен как заданный минимум или диапазон и не обязательно является фиксированным или гарантированным доходом.

Договоры аренды

D9 Организация, впервые применяющая МСФО, может применять переходные положения, предусмотренные Разъяснением КРМФО (IFRIC) 4 *«Определение наличия в соглашении признаков аренды»*. Следовательно, вопрос о наличии признаков аренды в соглашении, действующем на дату перехода на МСФО, организация, впервые

применяющая МСФО, может решать, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на указанную дату.

D9A Если в рамках ранее применявшихся ОПБУ организация, впервые применяющая МСФО, уже решала вопрос о наличии в соглашении признаков аренды в порядке, аналогичном тому, который требуется Разъяснением КРМФО (IFRIC) 4, но не на ту дату, которая требуется согласно Разъяснению КРМФО (IFRIC) 4, то данной организации нет необходимости пересматривать свое решение при переходе на МСФО. Чтобы считать, что порядок решения вопроса о наличии в соглашении признаков аренды, использованный организацией в рамках ранее применявшихся ОПБУ, является аналогичным, необходимо, чтобы результат, полученный при его использовании, был бы таким же, что и тот, который был бы получен в случае применения МСФО (IAS) 17 «Аренда» и Разъяснения КРМФО (IFRIC) 4.

D10-D11 [Удалены]

Накопленные курсовые разницы по инвестициям в иностранные подразделения

D12 МСФО (IAS) 21 требует, чтобы организация:

(а) признавала некоторые курсовые разницы в составе прочего совокупного дохода и аккумулировала их в составе отдельного компонента собственного капитала; и

(б) при выбытии иностранного подразделения реклассифицировала накопленную величину курсовых разниц по этому иностранному подразделению (включая, если применимо, прибыли и убытки по соответствующим инструментам хеджирования) из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка как часть прибыли или убытка от выбытия.

D13 Однако для организации, впервые применяющей МСФО, нет необходимости соблюдать эти требования применительно к накопленным курсовым разницам, которые существовали по состоянию на дату перехода на МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, воспользуется настоящим освобождением, то:

(а) накопленные курсовые разницы в отношении всех иностранных подразделений следует считать равными нулю по состоянию на дату перехода на МСФО; и

(б) при расчете прибыли или убытка от последующего выбытия любого иностранного подразделения следует исключать курсовые разницы, возникшие до даты перехода на МСФО, и включать курсовые разницы, возникшие после этой даты.

Инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации

D14 Когда организация составляет отдельную финансовую отчетность, она должна согласно МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) учитывать свои инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации:

(а) либо по первоначальной стоимости,

(b) либо в соответствии с МСФО (IAS) 39.

D15 Если организация, впервые применяющая МСФО, оценивает такую инвестицию по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 27, то в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО она должна оценивать указанную инвестицию в одной из следующих сумм:

(a) первоначальной стоимости, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 27; или

(b) условной первоначальной стоимости. Условной первоначальной стоимостью такой инвестиции должна быть ее:

(i) справедливая стоимость на дату перехода организации на МСФО в отдельной финансовой отчетности данной организации; или

(ii) балансовая стоимость, определенная согласно ранее применявшимся ОПБУ на эту дату.

Организация, впервые применяющая МСФО, может выбрать один из указанных в подпунктах (i) и (ii) подходов для оценки своей инвестиции в каждую дочернюю или ассоциированную организацию или в каждое совместное предприятие, которые организация решает оценивать с использованием условной первоначальной стоимости.

D15A [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]

Активы и обязательства дочерних организаций, ассоциированных организаций и совместных предприятий

D16 Если дочерняя организация впервые применяет МСФО позже своей материнской организации, то эта дочерняя организация должна в своей финансовой отчетности оценить активы и обязательства:

(a) либо по балансовой стоимости, в которой они были бы включены в консолидированную финансовую отчетность материнской организации, исходя из даты перехода материнской организации на МСФО, если бы не было сделано никаких корректировок для целей консолидации и отражения результатов объединения бизнесов, в рамках которого материнская организация приобрела указанную дочернюю организацию (данный вариант оценки недоступен для дочерней структуры инвестиционной организации, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, поскольку ее требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток);

(b) либо по балансовой стоимости, определяемой в соответствии с требованиями остальных положений настоящего МСФО, исходя из даты перехода на МСФО дочерней организации. Указанная балансовая стоимость может отличаться от той, которая описана в подпункте (a):

(i) когда освобождения, предусмотренные настоящим МСФО, приводят к оценкам, которые зависят от даты перехода на МСФО;

(ii) когда учетная политика, использованная при подготовке финансовой отчетности дочерней организации, отличается от той, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности. Например, учетная политика дочерней организации может предусматривать использование модели оценки по первоначальной

стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*», в то время как группа может использовать модель оценки по переоцененной стоимости.

Аналогичная возможность выбора имеется у ассоциированной организации или совместного предприятия, которые впервые применяют МСФО позже, чем организация, имеющая значительное влияние или совместный контроль над ними.

D17 Однако, если организация впервые применяет МСФО позже, чем ее дочерняя организация (или ассоциированная организация, или совместное предприятие), указанная организация должна в своей консолидированной финансовой отчетности оценить активы и обязательства своей дочерней организации (или ассоциированной организации, или совместного предприятия) по той же балансовой стоимости, что и в финансовой отчетности этой дочерней организации (или ассоциированной организации, или совместного предприятия), после корректировок, необходимых для консолидации, для применения метода долевого участия и для отражения результатов объединения бизнесов, в рамках которого материнская организация приобрела дочернюю организацию. Несмотря на данное требование, материнская организация, не являющаяся инвестиционной организацией, не может применить исключение в части обязательной консолидации, которым воспользовались любые ее дочерние организации, являющиеся инвестиционными организациями. Аналогично, если материнская организация впервые применяет МСФО в своей отдельной финансовой отчетности раньше или позже первого их применения в своей консолидированной финансовой отчетности, организация должна оценить свои активы и обязательства в одних и тех же суммах в той и другой финансовой отчетности, за исключением консолидационных поправок.

Составные финансовые инструменты

D18 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» требует от организации с самого начала разделить составной финансовый инструмент на отдельные долговой и долевым компоненты. Если долговой компонент более не является непогашенным, то ретроспективное применение МСФО (IAS) 32 приводит к необходимости разделения собственного капитала на две части. Одна его часть включается в нераспределенную прибыль и представляет собой накопленный процент, начисленный на долговой компонент. Другая часть представляет собой первоначальный долевым компонент. Однако в соответствии с настоящим МСФО организации, впервые применяющей МСФО, нет необходимости выделять эти две части, если по состоянию на дату перехода на МСФО долговой компонент уже погашен.

Классификация по усмотрению организации ранее признанных финансовых инструментов

D19 МСФО (IAS) 39 разрешает при первоначальном признании финансового актива классифицировать его по усмотрению организации как имеющийся в наличии для продажи или классифицировать финансовый инструмент (при условии, что он удовлетворяет определенным критериям) по усмотрению организации как финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Несмотря на это требование, в следующих случаях применяются исключения:

(a) организация вправе по собственному усмотрению осуществить классификацию в категорию имеющихся в наличии для продажи на дату перехода на МСФО;

(b) организация вправе на дату перехода на МСФО по собственному усмотрению классифицировать любой финансовый актив или любое финансовое обязательство как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток при условии, что этот актив или это обязательство удовлетворяет критериям, предусмотренным пунктами 9(b)(i), 9(b)(ii) или 11А МСФО (IAS) 39, по состоянию на указанную дату.

D19A-

D19C [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому они не включены в настоящую редакцию.*]

Оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании

D20 Несмотря на требования пунктов 7 и 9, организация вправе применить требования, предусмотренные пунктом AG76(a) МСФО (IAS) 39, перспективно в отношении сделок, заключенных на дату перехода на МСФО или после этой даты.

Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в первоначальную стоимость основных средств

D21 Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах» требует, чтобы определенные изменения в величине обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды или аналогичных обязательств увеличивали или уменьшали первоначальную стоимость актива, с которым связано данное обязательство; впоследствии скорректированная амортизируемая величина указанного актива амортизируется перспективно на протяжении оставшегося срока его полезного использования. Организация, впервые применяющая МСФО, не обязана выполнять эти требования применительно к изменениям в таких обязательствах, которые произошли до даты перехода на МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, использует это освобождение, она должна:

(a) оценить соответствующее обязательство по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IAS) 37;

(b) в той мере, в которой данное обязательство входит в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1, произвести расчетную оценку суммы, которая была бы включена в первоначальную стоимость соответствующего актива в момент возникновения этого обязательства, путем дисконтирования величины обязательства до указанной даты с использованием наилучшей расчетной оценки исторической ставки или ставок дисконтирования, скорректированных с учетом риска, которые применялись бы к этому обязательству на протяжении прошедшего периода; и

(c) рассчитать накопленную амортизацию в отношении указанной суммы по состоянию на дату перехода на МСФО, исходя из текущей расчетной оценки срока

полезного использования соответствующего актива, с использованием учетной политики в отношении амортизации, принятой организацией в соответствии с МСФО.

D21A Организация, которая воспользуется освобождением, предусмотренным пунктом D8A(b) (в отношении нефтегазовых активов на этапах разработки или добычи, которые согласно ранее применявшимся ОПБУ учитывались по центрам затрат, включающим все участки недропользования в какой-либо крупной географической области), должна вместо применения пункта D21 или Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1:

(a) оценить обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и аналогичные обязательства по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(b) признать непосредственно в составе нераспределенной прибыли любую разницу между оцененной величиной и балансовой стоимостью этих обязательств по состоянию на дату перехода на МСФО, определенной согласно ранее применявшимся организацией ОПБУ.

Финансовые активы или нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12

D22 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применять переходные положения, предусмотренные Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12.

Затраты по заимствованиям

D23 Организация, впервые применяющая МСФО, может выбрать, применять ли ей требования МСФО (IAS) 23 с даты перехода на МСФО либо с более ранней даты, как это предусмотрено пунктом 28 МСФО (IAS) 23. С той даты, с которой организация, воспользовавшаяся данным освобождением, начинает применять МСФО (IAS) 23, эта организация:

(a) не должна пересчитывать компонент затрат по заимствованиям, который был капитализирован согласно ранее применявшимся ОПБУ и который был включен в балансовую стоимость активов на эту дату; и

(b) должна учитывать затраты по заимствованиям, возникшие на эту дату или после нее, в соответствии с МСФО (IAS) 23, включая те затраты по заимствованиям, возникшие на эту дату или после нее, которые относятся к квалифицируемым активам, уже находящимся в процессе строительства.

Передача активов покупателями

D24 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 22 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 18 «*Передача активов покупателями*». Указание в данном пункте на дату вступления в силу следует понимать как указание на 1 июля 2009 года или дату перехода на МСФО, в зависимости

от того, какая из них наступает позднее. Кроме того, организация, впервые применяющая МСФО, может обозначить любую дату до даты перехода на МСФО и применять Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 ко всем случаям передачи активов покупателями, полученных организацией на обозначенную дату или после этой даты.

Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами

D25 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные Разъяснением КРМФО (IFRIC) 19 «*Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами*».

Тяжелая гиперинфляция

D26 Если функциональная валюта организации была или является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, то организация должна определить, подвергалась ли эта валюта тяжелой гиперинфляции до даты перехода организации на МСФО. Это относится к организациям, которые применяют МСФО впервые, а также к организациям, которые раньше уже применяли МСФО.

D27 Валюта страны с гиперинфляционной экономикой подвержена тяжелой гиперинфляции, если имеют место обе следующие характеристики:

(а) для всех организаций, имеющих операции и остатки в этой валюте, отсутствует надежный общий индекс цен;

(б) отсутствие возможности обмена между этой валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

D28 Функциональная валюта организации прекращает подвергаться гиперинфляции на дату нормализации функциональной валюты. То есть на дату, когда функциональная валюта больше не имеет одной или обеих характеристик, указанных в пункте D27, или, когда функциональная валюта организации меняется и таковой становится валюта, которая не подвержена тяжелой гиперинфляции.

D29 Когда дата перехода организации на МСФО совпадает с датой нормализации функциональной валюты или наступает после нее, организация может принять решение оценивать все активы и обязательства, имевшиеся до даты нормализации функциональной валюты, по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО. Организация может учитывать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости указанных активов и обязательств во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО.

D30 Когда дата нормализации функциональной валюты оказывается в пределах 12-месячного сравнительного периода, продолжительность сравнительного периода может составлять меньше 12 месяцев, при условии что за этот более короткий период представляется полный комплект финансовой отчетности (соответствующий требованиям пункта 10 МСФО (IAS) 1).

Совместное предпринимательство

D31 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные МСФО (IFRS) 11, с учетом следующих исключений:

(а) при применении переходных положений, предусмотренных МСФО (IFRS) 11, организация, впервые применяющая МСФО, должна применять данные положения на дату перехода на МСФО;

(б) при переходе с метода пропорциональной консолидации на метод долевого участия, организация, впервые применяющая МСФО, должна протестировать соответствующую инвестицию на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 по состоянию на дату перехода на МСФО, независимо от существования какого-либо признака возможного обесценения данной инвестиции. Любая величина выявленного обесценения должна признаваться как корректировка нераспределенной прибыли на дату перехода на МСФО.

Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения

D32 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктами с А1 по А4 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения». Указание в данных пунктах на дату вступления в силу следует понимать как указание на 1 января 2013 года или дату начала первого отчетного периода по МСФО, в зависимости от того, какая из них наступает позднее.

D33-

D35 [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому они не включены в настоящую редакцию.]

Приложение Е Краткосрочные освобождения от применения требований МСФО

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

E1 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

E2 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Раскрытие информации в отношении финансовых инструментов

Е3 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 44G МСФО (IFRS) 7⁴⁶.

Е4 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 44M МСФО (IFRS) 7⁴⁷.

⁴⁶ Пункт Е3 был добавлен в результате выпуска в январе 2010 года документа «Ограниченное освобождение от раскрытия сравнительной информации в соответствии с МСФО (IFRS) 7 для организаций, впервые применяющих МСФО» (поправка к МСФО (IFRS) 1). Чтобы избежать потенциальной ситуации оценки прошлых событий с использованием более поздней информации и обеспечить организациям, впервые применяющим МСФО, равные возможности относительно организаций, уже отчитывающихся по МСФО, Совет РЕШИЛ, что организациям, впервые применяющим МСФО, следует разрешить воспользоваться теми же переходными положениями, которые были предусмотрены документом «Раскрытие более совершенной информации о финансовых инструментах» (поправки к МСФО (IFRS) 7) для организаций, уже составляющих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

⁴⁷ Пункт Е4 был добавлен в результате выпуска в октябре 2010 года документа «Раскрытие информации - передача финансовых активов» (поправки к МСФО (IFRS) 7). Чтобы избежать потенциальной ситуации оценки прошлых событий с использованием более поздней информации и обеспечить организациям, впервые применяющим МСФО, равные возможности относительно организаций, уже отчитывающихся по МСФО, Совет РЕШИЛ, что организациям, впервые применяющим МСФО, следует разрешить воспользоваться теми же переходными положениями, которые были предусмотрены документом «Раскрытие информации - передача финансовых активов» (поправки к МСФО (IFRS) 7) для организаций, уже составляющих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

Е4А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*

Вознаграждения работникам

Е5 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 173(b) МСФО (IAS) 19.

Инвестиционные организации

Е6 Организация, впервые применяющая МСФО, являющаяся материнской организацией, должна проанализировать, является ли она инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, основываясь на фактах и обстоятельствах, имеющих место по состоянию на дату перехода на МСФО.

Е7 Организация, впервые применяющая МСФО, являющаяся инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, может применить переходные положения, предусмотренные пунктами С3С-С3D МСФО (IFRS) 10 и пунктами 18С-18G МСФО (IAS) 27, если ее первая финансовая отчетность по МСФО составлена за годовой период, заканчивающийся 31 декабря 2014 года или до этой даты. Указания в этих пунктах на годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения, должны рассматриваться как указания на самый ранний из представленных годовых периодов. Как следствие, приведенные в данных пунктах указания должны рассматриваться как указания на дату перехода на МСФО.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»

Цель

1 Целью настоящего МСФО является установление порядка составления финансовой отчетности для организации, осуществляющей *операции по выплатам на основе акций*. В частности, он требует от организации отражать в составе прибыли или убытка и в отчете о финансовом положении влияния операций по выплатам на основе акций, включая расходы, связанные с операциями, при которых работникам предоставляются *опционы на акции*.

Сфера применения

2 Организация должна применять настоящий МСФО при учете всех операций по выплатам на основе акций, независимо от того, может ли организация идентифицировать все или лишь некоторые из полученных товаров или услуг, включая:

- (a) *операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами;*
- (b) *операции по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами; и*

(c) операции, при которых организация получает или приобретает товары или услуги и условия соглашения предоставляют или организации, или поставщику этих товаров или услуг выбор, согласно которому организация осуществляет расчет по операции либо денежными средствами (или другими активами), либо путем выпуска долевого инструмента,

за исключением случаев, указанных в пунктах 3А-6. Настоящий МСФО также применяется при отсутствии конкретно идентифицируемых товаров или услуг, если на то, что товары или услуги были (или будут) получены, могут указывать прочие обстоятельства.

3 [Удален]

3А Расчет по операциям по выплатам на основе акций может быть произведен другой организацией группы (или акционером любой организации группы) от имени организации, получающей или приобретающей товары или услуги. Пункт 2 также применяется в отношении организации, которая

(а) получает товары или услуги в том случае, когда другая организация той же группы (или акционер любой организации группы) имеет обязанность произвести расчет по операциям по выплатам на основе акций, или

(б) имеет обязанность произвести расчет по операциям по выплатам на основе акций в том случае, когда другая организация той же группы получает товары или услуги,

за исключением случаев, когда операция однозначно проводится не с целью оплаты товаров или услуг, поставляемых организации, которая их получает.

4 Для целей настоящего МСФО операция с работником (или другой стороной), в которой он/она выступает в качестве держателя долевых инструментов организации, не является операцией по выплатам на основе акций. Например, если организация предоставляет всем держателям определенного вида своих долевых инструментов право на приобретение дополнительных долевых инструментов организации по цене, меньшей чем их справедливая стоимость, и работник получает такое право, поскольку он/она является держателем долевых инструментов данного определенного вида, то к предоставлению или реализации этого права не применяются требования настоящего МСФО.

5 Как отмечено в пункте 2, настоящий МСФО применяется к операциям по выплатам на основе акций, при которых организация приобретает или получает товары или услуги. Товары включают запасы, расходные материалы, основные средства, нематериальные активы и другие нефинансовые активы. Однако организация не должна применять настоящий МСФО к операциям, при которых организация приобретает товары как часть чистых активов, приобретенных при объединении бизнесов, как определено в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотренном в 2008 году), при объединении организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем, как описано в пунктах В1-В4 МСФО (IFRS) 3, или взносе бизнеса при формировании совместного предприятия, в соответствии с определением в МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство». Следовательно, долевые инструменты, выпускаемые при объединении бизнесов в обмен на контроль над приобретаемой организацией, не относятся к сфере применения настоящего МСФО. Однако долевые инструменты, предоставленные работникам приобретаемой организации, в случаях, когда они выступают в качестве работников (например, в обмен на продолжающееся оказание услуг), относятся к сфере применения настоящего МСФО. Аналогично прекращение, замещение и другое изменение условий соглашений о выплатах на основе акций, в связи с объединением бизнесов или другой реструктуризацией собственного капитала, должны учитываться в соответствии с настоящим МСФО. МСФО (IFRS) 3 предоставляет руководство в отношении того, являются ли долевые инструменты, выпущенные при объединении бизнесов, частью возмещения, переданного в обмен на контроль над приобретаемой организацией (и, следовательно, относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 3) или предоставляются в обмен на продолжающиеся услуги, которые будут признаны в периоде после объединения (и, следовательно, относятся к сфере применения настоящего МСФО).

6 Настоящий МСФО не применяется к операциям по выплатам на основе акций, при которых организация получает или приобретает товары или услуги согласно договору, относящемуся к сфере применения пунктов 8-10 МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» (пересмотренного в 2003 году)⁴⁸ или пунктов 5-7 МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (пересмотренного в 2003 году).

⁴⁸ Изменения внесены в название МСФО (IAS) 32 в 2005 году.

6А Определение справедливой стоимости, используемое в настоящем МСФО, отличается в некоторых аспектах от определения справедливой стоимости, используемого в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Следовательно, при применении МСФО (IFRS) 2 организация оценивает справедливую стоимость в соответствии с настоящим МСФО, а не МСФО (IFRS) 13.

Признание

7 Организация должна признавать товары или услуги, полученные или приобретенные при операции по выплатам на основе акций, в момент получения этих товаров или по мере оказания услуг. Организация должна признавать соответствующее увеличение в собственном капитале, если товары или услуги были получены при операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами, или обязательство, если товары или услуги были приобретены при операции по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами.

8 Если товары или услуги, полученные или приобретенные при операции по выплатам на основе акций, не отвечают критериям признания в качестве активов, то они должны быть признаны как расходы.

9 Как правило, расход возникает в результате потребления товаров или услуг. Например, услуги обычно потребляются сразу же, и в этом случае расход признается в момент оказания услуги контрагентом. Товары могут быть потреблены в течение какого-либо периода времени или в случае запасов могут быть проданы на более позднюю дату; в этом случае расход признается, когда товары потребляются или продаются. Однако иногда необходимо признать расход до того, как товары или услуги будут потреблены или проданы, так как они не отвечают критериям признания в качестве активов. Например, организация может приобрести товары, которые будут использованы для проведения исследований по проекту разработки нового продукта. Несмотря на то, что эти товары не были потреблены, они могут не отвечать критериям признания в качестве активов согласно применимому МСФО.

Операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами

Обзор

10 Для операций по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами организация должна оценивать полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в собственном капитале напрямую по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, за исключением случаев, когда эта справедливая стоимость не может быть надежно оценена. Если организация не может надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, она должна оценивать их стоимость и соответствующее увеличение в собственном

капитале косвенно, т. е. на основе⁴⁹ справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов.

11 Чтобы применить требования пункта 10 к операциям с *работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги*⁵⁰, организация должна оценивать справедливую стоимость полученных услуг на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, потому что обычно невозможно надежно оценить справедливую стоимость полученных услуг, как разъяснено в пункте 12. Справедливая стоимость этих долевых инструментов должна оцениваться на *дату их предоставления*.

⁴⁹ Настоящий МСФО использует фразу «на основе», а не «по», так как операция в конечном итоге оценивается путем умножения справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, оцененных на дату, указанную в пунктах 11 или 13 (в зависимости от того, какой из них применяется), на количество долевых инструментов, права на которые переходят, как объясняется в пункте 19.

⁵⁰ В оставшейся части настоящего МСФО все ссылки на работников также включают других лиц, оказывающих аналогичные услуги.

12 Как правило, акции, опционы на акции или прочие долевые инструменты предоставляются работникам как часть их пакета вознаграждений, в дополнение к зарплате, выплачиваемой денежными средствами, и другим вознаграждениям работникам. Обычно невозможно напрямую оценить услугу, полученную в обмен на определенный компонент пакета вознаграждений работников. Кроме того, может оказаться невозможно оценить справедливую стоимость всего пакета вознаграждений напрямую, без оценки непосредственно справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. Также, акции или опционы на акции иногда предоставляются как часть соглашения о премировании, а не как часть основного вознаграждения, например, как стимул для работников продолжать работать в организации или с целью вознаграждения за их усилия по улучшению результатов деятельности организации. Предоставляя акции или опционы на акции в дополнение к другим видам вознаграждений, организация платит дополнительное вознаграждение для получения дополнительных выгод. Оценка справедливой стоимости этих дополнительных выгод, вероятно, будет затруднительна. Вследствие сложности оценки справедливой стоимости полученных услуг напрямую организация должна оценивать справедливую стоимость услуг, полученных от работников, на основе справедливой стоимости предоставленных ею долевых инструментов.

13 Чтобы применить требования пункта 10 к операциям со сторонами, не являющимися работниками организации, должно применяться опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость полученных товаров или услуг может быть оценена надежно. Эта справедливая стоимость должна оцениваться на дату, когда организация получает товары или контрагент оказывает услуги. В редких случаях, если организация опровергает это допущение, так как не может надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, она должна оценить полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в собственном капитале косвенно, на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, оцененной на дату, когда организация получает товары или контрагент оказывает услуги.

13А В частности, если полученное организацией идентифицируемое возмещение (при наличии такового) оказывается меньше справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов или принятого на себя обязательства, обычно такая ситуация указывает на то, что организацией было (или будет) получено дополнительное возмещение (то есть неидентифицируемые товары или услуги). Организация должна

оценивать полученные идентифицируемые товары или услуги в соответствии с настоящим МСФО. Организация должна оценивать полученные (или подлежащие получению) неидентифицируемые товары или услуги как разницу между справедливой стоимостью выплат на основе акций, и справедливой стоимостью любых полученных (или подлежащих получению) идентифицируемых товаров или услуг. Организация должна оценивать полученные неидентифицируемые товары или услуги на дату предоставления. Однако в отношении операций, расчеты по которым производятся денежными средствами, обязательство подлежит переоценке на конец каждого отчетного периода до тех пор, пока оно не будет погашено в соответствии с пунктами 30-33.

Операции, при которых организация получает услуги

14 Если права на предоставленные долевые инструменты *переходят* немедленно, то от контрагента не требуется завершения определенного периода оказания услуг прежде, чем он получит безусловное право на эти долевые инструменты. При отсутствии доказательств обратного организация должна принять допущение о том, что услуги, оказанные контрагентом в качестве возмещения за долевые инструменты, были получены. В этом случае на дату предоставления долевых инструментов организация должна признать полученные услуги в полном объеме, а также признать соответствующее увеличение в собственном капитале.

15 Если право на предоставленные долевые инструменты не переходит к контрагенту до тех пор, пока он не завершит определенный период оказания услуг, то организация должна принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны контрагентом в качестве возмещения за эти долевые инструменты, будут получены в будущем в течение *периода перехода прав*. Организация должна учитывать эти услуги по мере их оказания контрагентом в течение периода перехода прав и при этом признавать соответствующее увеличение в собственном капитале. Например:

(a) если работнику предоставляются опционы на акции при условии, что он проработает в организации три года, то организация должна принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны работником в качестве возмещения за опционы на акции, будут получены в будущем в течение этого трехлетнего периода перехода прав;

(b) если работнику предоставляются опционы на акции, зависящие от выполнения им определенного *условия достижения результатов*, а также продолжения работы в организации до тех пор, пока это условие не будет выполнено, и длительность периода перехода прав зависит от выполнения им условия достижения результатов, то организация должна принять допущение о том, что услуги, которые должны быть оказаны работником в качестве возмещения за опционы на акции, будут получены в будущем в течение ожидаемого периода перехода прав. Организация должна оценить продолжительность ожидаемого периода перехода прав на дату предоставления, основываясь на наиболее вероятном прогнозе выполнения условия достижения результатов. Если условие достижения результатов является *рыночным условием*, то оценка продолжительности ожидаемого периода перехода прав должна соответствовать допущениям, использованным при расчете справедливой стоимости предоставленных опционов, и не должна впоследствии пересматриваться. Если условие достижения результатов не является рыночным условием, то организация должна при необходимости пересмотреть свою оценку продолжительности ожидаемого периода перехода прав, если последующая информация указывает на то, что продолжительность периода перехода прав отличается от предыдущих расчетов.

Операции, оцениваемые на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов

Определение справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов

16 По операциям, оцениваемым на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, организация должна оценить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов на *дату оценки*, основываясь на рыночных ценах, если они имеются, учитывая условия, на которых эти долевые инструменты были предоставлены (с учетом требований пунктов 19-22).

17 Если рыночные цены отсутствуют, то организация должна рассчитать справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов, используя модель оценки для определения того, какой была бы цена этих долевых инструментов на дату оценки при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами. Модель оценки должна соответствовать общепринятым методикам оценки финансовых инструментов и должна включать все факторы и допущения, которые хорошо осведомленные, желающие совершить операцию участники рынка рассмотрели бы при установлении цены (с учетом требований пунктов 19-22).

18 Приложение В содержит более подробные указания по оценке справедливой стоимости акций и опционов на акции. В этом приложении рассматриваются примеры распространенных условий договоров по операциям по предоставлению работникам акций или опционов на акции.

Учет условий перехода прав

19 Предоставление долевых инструментов может зависеть от выполнения определенных условий перехода прав. Например, предоставление акций или опционов на акции работникам обычно зависит от того, продолжит ли работник работать в организации в течение определенного периода времени. Может требоваться выполнение условий достижения результатов, например достижение организацией определенного роста прибыли или определенного повышения цены ее акций. Условия перехода прав, не являющиеся рыночными условиями, не должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости акций или опционов на акции на дату оценки. Вместо этого условия перехода прав должны учитываться путем корректировки количества долевых инструментов, включенных в оценку суммы операции, таким образом, чтобы в конечном итоге сумма, признанная в отношении товаров или услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты, была бы основана на количестве долевых инструментов, которые будут фактически переданы. Таким образом, если переход прав на предоставленные долевые инструменты не происходит из-за того, что *условие перехода прав* не было выполнено, например, если контрагент не смог завершить указанный период оказания услуг или условие достижения результатов не было выполнено (с учетом требований пункта 21), то в отношении полученных товаров или услуг кумулятивно ничего не признается.

20 Для того чтобы применить требования пункта 19, организация должна признать в отношении товаров или услуг, полученных в течение периода перехода прав, сумму, основанную на наилучшей доступной оценке количества долевых инструментов, права на которые, как ожидается, перейдут, а также должна при необходимости пересматривать эту оценку, если в соответствии с последующей информацией количество долевых инструментов, права на которые, как ожидается, перейдут, отличается от предыдущих расчетов. На дату перехода прав организация должна пересмотреть эту оценку так, чтобы она стала равной количеству долевых инструментов, права на которые в конечном итоге перешли. При этом необходимо учесть требования пункта 21.

21 Рыночные условия, например достижение заданной цены акции, от которых зависит переход прав (или возможность исполнения), должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. Следовательно, при предоставлении долевых инструментов с рыночными условиями организация должна признать товары или услуги, полученные от контрагента, который выполняет все прочие условия перехода прав (например, услуги, полученные от работника, который продолжает работать в течение определенного периода), независимо от того, удовлетворяется ли это рыночное условие.

Порядок учета условий, при которых перехода прав не происходит

21А Аналогичным образом организация должна при оценке справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов учитывать все условия, при которых перехода прав по таким инструментам не происходит. Следовательно, при предоставлении долевых инструментов с условиями, при которых перехода прав не происходит, организация должна признавать товары и услуги, полученные от контрагента, который выполняет все условия перехода прав, кроме рыночных (например, услуги, полученные от работника, который продолжает работать в течение определенного периода оказания услуг), независимо от того, удовлетворяются ли условия, при которых перехода прав не происходит.

Учет револьверного условия

22 Для опционов, имеющих *револьверное условие*, это условие не должно приниматься во внимание при определении справедливой стоимости предоставленных опционов на дату оценки. Вместо этого *револьверный опцион* должен учитываться как новое предоставление опциона, если револьверный опцион предоставляется позднее, и тогда, когда он предоставляется.

После даты перехода прав

23 Признав полученные товары или услуги, в соответствии с пунктами 10-22, и соответствующее увеличение в собственном капитале, после даты перехода прав организация не должна делать никаких последующих корректировок, влияющих на общую сумму собственного капитала. Например, организация не должна в дальнейшем восстанавливать суммы, признанные в отношении услуг, полученных от работника, если

позднее работник теряет перешедшие к нему права на долевые инструменты, или, в случае опционов на акции, если опционы не исполняются. Однако данное требование не запрещает организации признавать движение в составе собственного капитала, т. е. перевод из одного компонента собственного капитала в другой.

Если справедливая стоимость долевых инструментов не может быть надежно оценена

24 Требования пунктов 16-23 применяются, когда от организации требуется оценить операцию по выплатам на основе акций на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. В редких случаях организация не может надежно определить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов на дату оценки в соответствии с требованиями пунктов 16-22. Только в этих редких случаях организация должна:

(а) оценить долевые инструменты по их *внутренней стоимости*, первоначально на дату, когда организация приобретает товары или контрагент оказывает услугу, и далее на конец каждого отчетного периода и на дату окончательного расчета, при этом признавая изменения внутренней стоимости в составе прибыли или убытка. При предоставлении опционов на акции окончательный расчет по соглашению о выплатах на основе акций происходит тогда, когда опционы исполняются, права по ним теряются (например, при увольнении работника) или опционы утрачивают силу (например, в конце срока опциона);

(б) признать полученные товары или услуги, исходя из количества долевых инструментов, права на которые в конечном итоге переходят или (где применимо) в конечном итоге исполняются. Для того чтобы применить эти требования, например, к опционам на акции, организация должна признать товары или услуги, полученные в течение периода перехода прав (при его наличии), в соответствии с пунктами 14 и 15, но при этом требование пункта 15(б) о рыночном условии не применяется. Сумма, признанная в отношении товаров или услуг, полученных в течение периода перехода прав, должна основываться на расчетной оценке количества опционов на акции, права на которые, как ожидается, перейдут. Организация должна при необходимости пересмотреть эту расчетную оценку, если в соответствующей информации количество опционов на акции, права на которые, как ожидается, перейдут, отличается от предыдущих расчетов. На дату перехода прав организация должна пересмотреть расчетную оценку так, чтобы она стала равной количеству долевых инструментов, права на которые в конечном итоге перешли. После даты перехода прав организация должна восстановить суммы, признанные в отношении полученных товаров или услуг, если опционы на акции позднее теряют права или утрачивают силу в конце срока опциона на акции.

25 Если организация применяет пункт 24, то нет необходимости в применении пунктов 26-29, так как все изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, будут учитываться при применении метода внутренней стоимости, изложенного в пункте 24. Однако если организация производит погашение по соглашению о предоставлении долевых инструментов, к которым был применен пункт 24, то:

(а) если погашение происходит в течение периода перехода прав, организация должна учитывать это погашение как ускорение перехода прав и поэтому должна немедленно признать сумму, которая в противном случае была бы признана в отношении услуг, полученных в течение оставшегося срока периода перехода прав;

(b) платеж, произведенный при погашении, должен учитываться как выкуп долевых инструментов, т. е. как вычет из собственного капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает внутреннюю стоимость долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход.

Изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, включая аннулирование и расчеты

26 Организация может изменить условия, на которых были предоставлены долевые инструменты. Например, она может уменьшить цену исполнения опционов, предоставленных работникам (т. е. переустановить цену опционов), что увеличит справедливую стоимость этих опционов. Требования пунктов 27-29 по учету влияния таких изменений излагаются в контексте операций с работниками, предполагающих выплаты на основе акций. Однако эти требования должны также применяться к операциям по выплатам на основе акций, заключенных со сторонами, не являющимися работниками, которые оцениваются на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. В последнем случае вместо «даты предоставления» в пунктах 27-29 должна использоваться дата, когда организация получает товары или контрагент оказывает услуги.

27 Организация должна признать, как минимум, полученные услуги, оцененные по справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов на дату предоставления, за исключением случаев, когда права на эти долевые инструменты не переходят из-за несоблюдения условия перехода прав (не являющегося рыночным условием), которое было установлено на дату предоставления. Это правило применяется независимо от того, были ли изменены условия, на которых были предоставлены долевые инструменты, или произошло аннулирование, или произведено погашение по данному соглашению о предоставлении долевых инструментов. Кроме того, организация должна признавать влияние изменений, которые увеличивают общую справедливую стоимость соглашения о выплатах, основанных на акциях, или которые иным образом выгодны работнику. Руководство по применению данного требования приведено в Приложении В.

28 Если предоставление долевых инструментов аннулируется или производится погашение в течение периода перехода прав (кроме случаев потери прав в результате невыполнения условий перехода прав):

(a) организация должна учитывать аннулирование или погашение как ускорение перехода прав и поэтому должна немедленно признать сумму, которая в противном случае была бы признана в отношении услуг, полученных в течение оставшегося срока периода перехода прав;

(b) любой платеж, сделанный работнику при аннулировании или погашении предоставления, должен учитываться как выкуп доли в капитале, т. е. как вычет из собственного капитала, за исключением суммы, которая превышает справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход. Однако, если соглашение о выплатах на основе акций включает долговые компоненты, организация должна делать переоценку справедливой стоимости такого обязательства на дату аннулирования или погашения. Любой платеж, сделанный в счет погашения долгового компонента, должен учитываться как погашение соответствующего обязательства;

(с) если работнику предоставляются новые долевые инструменты, и на дату предоставления этих новых долевых инструментов организация идентифицирует их как замещение аннулированных долевых инструментов, то она должна учитывать предоставление замещающих долевых инструментов так же, как изменение первоначального соглашения по предоставлению долевых инструментов, в соответствии с пунктом 27 и руководством в Приложении В. Предоставленная дополнительная справедливая стоимость рассчитывается как разница между справедливой стоимостью замещающих долевых инструментов и чистой справедливой стоимостью аннулированных долевых инструментов на дату предоставления замещающих долевых инструментов. Чистая справедливая стоимость аннулированных долевых инструментов рассчитывается как их справедливая стоимость непосредственно до их аннулирования, за вычетом суммы платежа, произведенного работнику при аннулировании долевых инструментов, учтенной как вычет из собственного капитала в соответствии с подпунктом (b) выше. Если организация не идентифицирует предоставление новых долевых инструментов как замещение аннулированных долевых инструментов, то она должна учитывать эти новые долевые инструменты как новое предоставление долевых инструментов.

28А Если организация или контрагент может выбрать выполнять или не выполнять условия, при которых перехода прав не происходит, организация должна расценивать невыполнение организацией или контрагентом таких условий в течение периода перехода прав как аннулирование соглашения, предусматривающего выплаты на основе акций.

29 Если организация выкупает перешедшие к работнику права на долевые инструменты, то платеж, произведенный работнику, должен учитываться как вычет из собственного капитала, за исключением суммы, которая превышает справедливую стоимость выкупленных долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход.

Операции по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами

30 По операциям по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами организация должна оценивать приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по справедливой стоимости обязательства. До тех пор, пока обязательство не будет погашено, организация должна переоценивать справедливую стоимость обязательства на конец каждого отчетного периода, а также на дату расчетов по обязательству, признавая изменения справедливой стоимости обязательства в составе прибыли или убытка за период.

31 Например, организация может предоставить работникам права на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций как часть их пакета вознаграждений, в результате чего работники получают право на будущее получение денежных средств (а не долевых инструментов), сумма которых будет рассчитана исходя из превышения цены акции организации по сравнению с установленным уровнем в течение определенного периода времени. Организация также может предоставить своим работникам право на получение денежной выплаты в будущем путем предоставления ею права на акции (включая акции, подлежащие выпуску при исполнении опционов на акции), которые могут погашаться либо в обязательном порядке (например, при увольнении), либо по требованию работника.

32 Организация должна признавать полученные услуги и обязательство оплатить их по мере того, как работники оказывают эти услуги. Например, некоторые права на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций переходят к работникам сразу, поэтому от работников не требуется завершения определенного периода оказания услуг для того, чтобы получить право на денежную выплату. При отсутствии доказательств обратного организация должна принять допущение о том, что услуги, оказанные работниками в обмен на права на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций, были ей получены. Соответственно, организация должна сразу же признать полученные услуги и обязательство оплатить их. Если права на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций не переходят к работникам до тех пор, пока они не завершат определенный период оказания услуг, то организация должна признавать полученные услуги и обязательство оплатить их по мере того, как работники оказывают услуги в течение этого периода.

33 Обязательство должно оцениваться как первоначально, так и на конец каждого отчетного периода до тех пор, пока оно не будет погашено, по справедливой стоимости прав на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций путем применения модели определения цены опционов, с учетом условий, на которых были предоставлены права на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций, и объема услуг, предоставленных работниками до конца отчетного периода.

Операции по выплатам на основе акций с возможностью оплаты денежными средствами

34 Операции или компоненты операций по выплатам на основе акций, при которых по условиям соглашения организация или контрагент могут выбрать способ расчета - либо денежными средствами (или другими активами), либо путем выпуска долевых инструментов, должны учитываться как операции по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами, если у организации возникло обязательство и в той мере, в какой оно возникло, подлежащее погашению денежными средствами или другими активами, или как операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами, если такое обязательство не возникло и в той, в какой оно не возникло.

Операции по выплатам на основе акций, при которых условия соглашения предоставляют контрагенту выбор способа расчета

35 Если организация предоставила контрагенту право выбрать способ расчета по операции по выплатам на основе акций - денежными средствами⁵¹ или путем выпуска долевых инструментов, это означает, что организация предоставила составной финансовый инструмент, который включает долговой компонент (т. е. право контрагента требовать оплаты денежными средствами) и долевой компонент (т. е. право контрагента требовать расчета долевыми инструментами, а не денежными средствами). Для операций со сторонами, не являющимися работниками, при которых справедливая стоимость полученных товаров или услуг оценивается напрямую, организация должна оценивать долевой компонент составного финансового инструмента как разницу между

справедливой стоимостью полученных товаров или услуг и справедливой стоимостью долгового компонента на дату получения товаров или услуг.

⁵¹ В пунктах 35-43 все ссылки на денежные средства также включают другие активы организации.

36 Для других операций, включая операции с работниками, организация должна оценивать справедливую стоимость составного финансового инструмента на дату оценки, учитывая условия, на которых были предоставлены права на денежные средства или долевые инструменты.

37 При применении пункта 36 организация должна сначала оценить справедливую стоимость долгового компонента, а затем справедливую стоимость долевого компонента, принимая во внимание то, что контрагент должен отказаться от права на получение денежных средств, для того чтобы получить долевой инструмент. Справедливая стоимость составного финансового инструмента является суммой справедливых стоимостей двух компонентов. Однако операции по выплатам на основе акций, при которых контрагент имеет выбор способа погашения, часто структурируются таким образом, чтобы справедливая стоимость при выборе одного способа погашения была такой же, как и при выборе другого способа. Например, контрагент может иметь выбор получения опционов на акции или прав на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций с расчетами денежными средствами. В таких случаях справедливая стоимость долевого компонента равна нулю и, следовательно, справедливая стоимость составного финансового инструмента равна справедливой стоимости долгового компонента. Однако, если справедливые стоимости различных способов погашения отличаются, то справедливая стоимость долевого компонента, как правило, будет больше нуля; в этом случае справедливая стоимость составного финансового инструмента будет больше справедливой стоимости долгового компонента.

38 Организация должна отдельно учитывать полученные или приобретенные товары или услуги в отношении каждого компонента составного финансового инструмента. Для долгового компонента организация должна признать приобретенные товары или услуги и обязательство оплатить эти товары или услуги тогда, когда контрагент поставяет товары или оказывает услуги, в соответствии с требованиями, применяемыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами (пункты 30-33). Для долевого компонента (если таковой имеется) организация должна признать полученные товары или услуги и увеличение в собственном капитале тогда, когда контрагент поставяет товары или оказывает услуги, в соответствии с требованиями, применяемыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами (пункты 10-29).

39 На дату погашения организация должна переоценить обязательство по его справедливой стоимости. Если при расчете организация выпускает долевые инструменты, а не выплачивает денежные средства, то обязательство должно быть переведено напрямую в собственный капитал как возмещение за выпущенные долевые инструменты.

40 Если при погашении организация платит денежными средствами, а не выпускает долевые инструменты, то этот платеж должен полностью погасить обязательство. Долевой компонент, признанный ранее, должен остаться в составе собственного капитала. Выбрав получение денежных средств в качестве погашения, контрагент теряет право на получение долевого инструмента. Однако данное требование не запрещает организации признавать движение в составе собственного капитала, т. е. перевод из одного компонента собственного капитала в другой.

Операции по выплатам на основе акций, при которых условия соглашения предоставляют организации выбор способа расчета

41 Для операций по выплатам на основе акций, при которых условия соглашения предоставляют организации выбор способа расчета - денежными средствами или путем выпуска долевых инструментов, организация должна определить, имеется ли существующая обязанность произвести расчет денежными средствами, и соответствующим образом учесть операцию по выплатам на основе акций. У организации имеется существующая обязанность произвести расчет денежными средствами, если выбор расчета долевыми инструментами не имеет коммерческого содержания (например, если организации юридически запрещено выпускать акции), или организация имеет практику или установленную политику проведения расчетов денежными средствами или, как правило, производит расчеты денежными средствами, если контрагент просит об этом.

42 Если у организации имеется существующая обязанность произвести расчет денежными средствами, то она должна учитывать операцию в соответствии с требованиями пунктов 30-33, применяемыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами.

43 Если у организации нет такой обязанности, то она должна учитывать операцию в соответствии с требованиями пунктов 10-29, применяемыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами. При проведении расчета:

(а) если организация выбирает расчет денежными средствами, то денежный платеж должен учитываться как выкуп доли в капитале, т. е. как вычет из собственного капитала, за исключением случаев, указанных ниже в подпункте (с);

(b) если организация выбирает расчет путем выпуска долевых инструментов, то дальнейшего учета не требуется (кроме перевода из одного компонента собственного капитала в другой, если это необходимо), за исключением случаев, указанных ниже в подпункте (с);

(с) если организация выбирает способ расчета с более высокой справедливой стоимостью на дату проведения расчета, то она должна признать дополнительный расход в сумме дополнительно переданной стоимости, т. е. разницы между выплаченными денежными средствами и справедливой стоимостью долевых инструментов, которые в противном случае были бы выпущены, или разницу между справедливой стоимостью выпущенных долевых инструментов и суммой денежных средств, которые в противном случае были бы выплачены, в зависимости от того, какое из этих положений применимо.

Операции по выплатам на основе акций между организациями группы (поправки 2009 года)

43А По операциям по выплатам на основе акций между организациями группы в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организация, получающая товары или услуги, отражает полученные ею товары или услуги как операцию по

выплатам на основе акций с расчетами либо долевыми инструментами, либо денежными средствами путем оценки:

- (a) характера предоставленных вознаграждений, и
- (b) своих собственных прав и обязанностей.

Сумма, признанная организацией, получающей товары или услуги, может отличаться от суммы, признанной консолидированной группой или другой организацией группы, производящей расчет по операции по выплатам на основе акций.

43В Организация, получающая товары или услуги, отражает полученные ею товары или услуги как операцию по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами в том случае, когда:

- (a) предоставляемое вознаграждение представляет собой ее собственные долевыми инструментами, или
- (b) организация не имеет обязанности производить расчет по операции по выплатам на основе акций.

Впоследствии организация должна провести переоценку такой операции по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами только с учетом изменений условий перехода прав, не являющихся рыночными условиями в соответствии с пунктами 19-21. При любых других обстоятельствах организация, получающая товары или услуги, должна отражать полученные ею товары или услуги как операцию по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами.

43С Организация, производящая расчет по операции по выплатам на основе акций, в том случае, когда другая организация группы получает товары или услуги, должна признать данную операцию как операцию по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами, только если расчет по такой операции производится собственными долевыми инструментами организации. В противном случае операция должна быть признана как операция по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами.

43D При проведении некоторых операций внутри группы достигаются договоренности о выплате компенсации, в соответствии с которыми одна организация группы должна предоставить другой организации группы денежную компенсацию за осуществление ею выплат на основе акций поставщикам товаров или услуг. В таких случаях организация, получающая товары или услуги, должна отражать в учете данную операцию по выплатам на основе акций в соответствии с пунктом 43В без учета договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между организациями группы.

Раскрытие информации

44 Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять характер и размер соглашений о выплатах на основе акций, которые существовали в течение периода.

45 В целях реализации принципа, определенного в пункте 44, организация должна раскрыть по крайней мере следующую информацию:

(a) описание каждого вида соглашений о выплатах на основе акций, которые существовали в течение периода, включая общие условия каждого соглашения, например условия перехода прав, максимальный срок предоставленных опционов и формы расчета (например, денежными средствами или долевыми инструментами). Организация, имеющая в значительной степени схожие виды соглашений о выплатах на основе акций, может объединить информацию о них, если только для реализации принципа, содержащегося в пункте 44, не требуется отдельного раскрытия по каждому соглашению;

(b) количество и средневзвешенную цену исполнения опционов на акции для каждой из следующих групп опционов:

- (i) не исполненных на начало периода;
- (ii) предоставленных в течение периода;
- (iii) права по которым утеряны в течение периода;
- (iv) исполненных в течение периода;
- (v) срок которых истек в течение периода;
- (vi) не исполненных на конец периода; и
- (vii) подлежащих исполнению на конец периода;

(c) для опционов на акции, исполненных в течение периода, - средневзвешенную цену акций на дату исполнения. Если опционы исполнялись регулярно в течение периода, организация может вместо этого раскрыть средневзвешенную цену акций в течение периода;

(d) для опционов на акции, не исполненных на конец периода, - диапазон цен исполнения и средневзвешенный оставшийся срок действия договоров. Если диапазон цен исполнения очень широк, то неисполненные опционы должны быть разделены на диапазоны, показательные для оценки количества и сроков выпуска дополнительных акций, которые могут быть выпущены, и денежных средств, которые могут быть получены при исполнении этих опционов.

46 Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять, как была определена справедливая стоимость полученных товаров или услуг или справедливая стоимость предоставленных долевым инструментам в течение периода.

47 Если организация оценила справедливую стоимость товаров или услуг, полученных в качестве возмещения за долевыми инструментами организации, косвенно, на основе справедливой стоимости предоставленных долевыми инструментами, то для реализации принципа, содержащегося в пункте 46, организация должна раскрыть по крайней мере следующее:

(a) для опционов на акции, предоставленных в течение периода, - средневзвешенную справедливую стоимость этих опционов на дату оценки и информацию о том, как была оценена справедливая стоимость, включая:

(i) использованную модель определения цены опциона и исходную информацию для этой модели, включая средневзвешенную цену акций, цену исполнения, ожидаемую волатильность, срок действия опционов, ожидаемые дивиденды, безрисковую процентную ставку, а также другую исходную информацию для модели, включая использованный метод и допущения, принятые для учета влияния ожидаемого досрочного исполнения;

(ii) информацию о том, как была определена ожидаемая волатильность, включая объяснение того, насколько ожидаемая волатильность основывалась на волатильности прошлых лет; и

(iii) информацию о том, были ли другие условия предоставления опционов, например рыночное условие, учтены при оценке справедливой стоимости и каким образом;

(b) для других долевых инструментов, предоставленных в течение периода (т. е. кроме опционов на акции), - количество и средневзвешенную справедливую стоимость этих долевых инструментов на дату оценки и информацию о том, как была оценена эта справедливая стоимость, включая:

(i) если справедливая стоимость не была оценена на основе наблюдаемой рыночной цены, то информацию о том, как она была определена;

(ii) информацию о том, были ли ожидаемые дивиденды учтены при оценке справедливой стоимости и каким образом; и

(iii) информацию о том, были ли другие характеристики предоставленных долевых инструментов учтены при оценке справедливой стоимости и каким образом;

(c) для соглашений о выплатах на основе акций, которые были изменены в течение периода:

(i) объяснение этих изменений;

(ii) величину предоставленной дополнительной справедливой стоимости (в результате этих изменений); и

(iii) информацию о том, как была оценена предоставленная дополнительная справедливая стоимость, в соответствии с требованиями, изложенными в подпунктах (a) и (b) выше, если применимо.

48 Если организация оценила справедливую стоимость товаров или услуг, полученных в течение периода, напрямую, то она должна раскрыть информацию о том, каким образом эта справедливая стоимость была определена, например, была ли она оценена по рыночной цене этих товаров или услуг.

49 Если организация опровергла допущение, содержащееся в пункте 13, то она должна раскрыть этот факт и объяснить, на основании чего данное допущение было опровергнуто.

50 Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять влияние операций по выплатам на основе акций на прибыль или убыток организации за период и на ее финансовое положение.

51 В целях реализации принципа, содержащегося в пункте 50, организация должна раскрыть по крайней мере следующую информацию:

(a) общую сумму признанного за период расхода, возникшего в результате операций по выплатам на основе акций, при которых полученные товары или услуги не отвечали критериям признания в качестве активов и поэтому были сразу же признаны в качестве расхода, включая отдельное раскрытие той части общей суммы расхода, которая была признана в результате операций по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами;

(b) для обязательств, возникающих в результате операций по выплатам на основе акций:

(i) общую балансовую стоимость на конец периода; и

(ii) общую внутреннюю стоимость обязательств на конец периода, по которым право контрагента на денежные средства или другие активы перешло к концу периода (например, перешедшее право на получение вознаграждения при увеличении стоимости акций).

52 Если информация, которую требует раскрыть настоящий МСФО, не удовлетворяет принципам пунктов 44, 46 и 50, то организация должна раскрыть такую дополнительную информацию, какая необходима для того, чтобы удовлетворять им.

Переходные положения

53 Для операций по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами организация должна применять настоящий МСФО к предоставлению акций, опционов на акции или других долевыми инструментами, которые были предоставлены после 7 ноября 2002 года и права на которые на дату вступления в силу настоящего МСФО все еще не перешли.

54 От организации не требуется, однако приветствуется применение настоящего МСФО к другим операциям по предоставлению долевыми инструментами, если организация публично раскрыла справедливую стоимость этих долевыми инструментами, определенную на дату оценки.

55 Для всех операций по предоставлению долевыми инструментами, к которым применяется настоящий МСФО, организация должна пересчитать сравнительную информацию и, где применимо, скорректировать остаток нераспределенной прибыли на начало периода для самого первого из представленных периодов.

56 Для всех операций по предоставлению долевыми инструментами, к которым не был применен настоящий МСФО (например, для долевыми инструментами, предоставленных 7 ноября 2002 года или ранее), организация тем не менее должна раскрыть информацию, требуемую пунктами 44 и 45.

57 Если после того как настоящий МСФО вступит в силу, организация изменяет условия соглашений по предоставлению долевыми инструментами, к которым настоящий МСФО не применялся, то организация тем не менее должна применять пункты 26-29 для учета таких изменений.

58 Для обязательств, возникающих в результате операций по выплатам на основе акций, существовавших на дату вступления в силу настоящего МСФО, организация должна применять МСФО ретроспективно. По этим обязательствами организация должна пересчитать сравнительную информацию, включая корректировку остатка нераспределенной прибыли на начало периода в самом первом из представленных периодов, для которого была пересчитана сравнительная информация, за исключением того, что от организации не требуется пересчета сравнительной информации в той степени, в которой эта информация относится к периоду или дате до 7 ноября 2002 года.

59 От организации не требуется, однако приветствуется применение настоящего МСФО ретроспективно к другим обязательствами, возникающим в результате операций по выплатам на основе акций, например к обязательствами, которые были погашены в течение периода, по которому представлена сравнительная информация.

Дата вступления в силу

60 Организация должна применять настоящий МСФО для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий МСФО для периода, начинающегося до 1 января 2005 года, ей следует раскрыть этот факт.

61 МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) и документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года, внесены поправки в пункт 5. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки также должны применяться в отношении такого более раннего периода.

62 Организация должна применять следующие поправки ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты:

(а) требования, изложенные в пункте 21А, в отношении порядка учета условий, при которых перехода права не происходит;

(b) пересмотренные определения терминов «переход прав» и «условия перехода прав», изложенные в Приложении А;

(с) поправки в пунктах 28 и 28А в отношении аннулирования.

Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 года, ей следует раскрыть этот факт.

63 Организация должна ретроспективно применять следующие поправки, внесенные документом «Операции в рамках группы, предполагающие выплаты на основе акций с расчетами денежными средствами», выпущенным в июне 2009 года, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», при условии выполнения переходных положений, изложенных в пунктах 53-59:

(а) поправка в пункт 2, удаление пункта 3 и добавление пунктов 3А и 43А-43D и пунктов В45, В47, В50, В54, В56-В58 и В60 в Приложении В в отношении учета операций между организациями группы;

(b) пересмотренные определения следующих терминов в Приложении А:

- операция по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами,
- операция по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами,
- соглашение о выплатах на основе акций, и
- операция по выплатам на основе акций.

При отсутствии информации, необходимой для ретроспективного применения, организация должна отразить в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности суммы, ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности

группы. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки в отношении периода, начинающегося до 1 января 2010 года, ей следует раскрыть этот факт.

63А МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 11, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 5 и Приложение А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

63В Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункты 15 и 19. В Приложении А были внесены изменения в определения терминов «условия перехода прав» и «рыночное условие», а также добавлены определения терминов «условие достижения результатов» и «условие периода оказания услуг». Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении операций по выплатам на основе акций с датой предоставления 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, ей следует раскрыть этот факт.

63С [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Прекращение действия разъяснений

64 Документ «Операции в рамках группы, предполагающие выплаты на основе акций с расчетами денежными средствами», выпущенный в июне 2009 года, заменяет Разъяснение КРМФО (IFRIC) 8 «Сфера применения МСФО (IFRS) 2» и Разъяснение КРМФО (IFRIC) 11 «МСФО 2 - Операции с акциями группы и казначейскими акциями». Поправки, внесенные данным документом, содержат следующие требования, ранее изложенные в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 8 и Разъяснении КРМФО (IFRIC) 11:

(а) исправленный пункт 2 и добавленный пункт 13А в отношении учета операций, при которых организация не может идентифицировать некоторые или все полученные товары или услуги. Указанные требования были действительны в отношении годовых периодов, начинающихся 1 мая 2006 года или после этой даты;

(b) добавленные пункты В46, В48, В49, В51-В53, В55, В59 и В61 в Приложении В в отношении учета операций между организациями группы. Указанные требования были действительны в отношении годовых периодов, начинающихся 1 марта 2007 года или после этой даты.

Указанные требования применялись ретроспективно в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8, при условии выполнения переходных положений, изложенных в МСФО (IFRS) 2.

Приложение А Определение терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Операции по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами	Операция по выплатам на основе акций , 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) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) данной организации или другой организации группы.
Работники и другие лица, оказывающие аналогичные услуги	Физические лица, которые предоставляют свои услуги организации и (а) рассматриваются в качестве работников для юридических или налоговых целей, (b) работают на организацию под ее руководством таким же образом, как и лица, рассматриваемые как работники для юридических или налоговых целей, или (c) оказываемые ими услуги аналогичны услугам, оказываемым работниками. Например, это определение включает весь руководящий персонал, т. е. тех людей, которые имеют полномочия и несут ответственность за планирование, управление и контроль над деятельностью организации, включая директоров, не являющихся исполнительными лицами организации.
Долевой инструмент	Договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств ⁵² .
Предоставленный долевой инструмент	Право (условное или безусловное) на долевой инструмент организации, предоставленное организацией другой стороне в рамках соглашения о выплатах на основе акций .
Операция по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами	Операция по выплатам на основе акций , при которой организация: (a) получает товары или услуги как возмещение за собственные долевые инструменты (включая акции или опционы на акции), или (b) получает товары или услуги, но не имеет обязанности произвести расчет по операции с поставщиком.
Справедливая стоимость	Сумма, на которую может быть обменян актив, произведен расчет по обязательству или обменян предоставленный долевой инструмент при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.
Дата предоставления	Дата, на которую организация и другая сторона (включая работника) договорились об условиях соглашения о выплатах на основе акций , которая наступает, когда организация и контрагент имеют общее понимание условий соглашения. На дату предоставления организация предоставляет контрагенту право на денежные средства, другие активы или долевые инструменты организации при условии соблюдения определенных условий перехода прав , если таковые имеются. Если это соглашение подлежит утверждению (например, акционерами), то дата предоставления является датой, когда это утверждение произошло.
Внутренняя стоимость	Разница между справедливой стоимостью акций, на которые контрагент имеет право (условное или безусловное) подписаться или получить, и ценой (если таковая имеется), которую контрагент должен (или будет должен) заплатить за эти акции. Например, опцион на акции с ценой исполнения 15 д. е. ⁵³ за акцию со справедливой стоимостью 20 д. е. имеет внутреннюю стоимость 5 д. е.

Рыночное условие	<p>Условие достижения результатов, от которого зависит цена исполнения, переход прав или возможность исполнения долевого инструмента и которое связано с рыночной ценой (или стоимостью) долевых инструментов организации (или долевого инструмента другой организации в составе той же группы), например:</p> <p>(а) достижение заданной цены акции или заданной суммы внутренней стоимости опциона на акции; либо</p> <p>(б) достижение определенного целевого показателя, который основан на соотношении рыночной цены (или стоимости) долевых инструментов организации (или долевого инструмента другой организации в составе той же группы) и индекса рыночных цен долевых инструментов других организаций.</p> <p>Рыночное условие требует, чтобы контрагент завершил определенный период оказания услуг (т. е. условие периода оказания услуг); требование в отношении периода оказания услуг может быть явным либо подразумеваемым.</p>
Дата оценки	<p>Дата, на которую справедливая стоимость предоставленных долевого инструмента оценивается для целей настоящего МСФО. Для операций с работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги, датой оценки является дата предоставления. Для операций со сторонами, не являющимися работниками (и лицами, оказывающими аналогичные услуги), датой оценки является дата, на которую организация получает товары или контрагент оказывает услуги.</p>
Условие достижения результатов	<p>Условие перехода прав, которое требует:</p> <p>(а) завершения контрагентом определенного периода оказания услуг (т. е. условие периода оказания услуг); требование в отношении периода оказания услуг может быть явным либо подразумеваемым; и</p> <p>(б) достижения определенного(ых) целевого(ых) показателя(ей) результатов деятельности в течение срока оказания контрагентом услуг, предусмотренных подпунктом (а).</p> <p>Срок достижения определенного(ых) целевого(ых) показателя(ей) результатов деятельности:</p> <p>(а) не должен превышать конца периода оказания услуг; и</p> <p>(б) может начинаться до периода оказания услуг при условии, что начало периода достижения целевого показателя результата деятельности не опережает значительно начало срока оказания услуг.</p> <p>Целевой показатель определяется на основе:</p> <p>(а) собственных операций (или деятельности) организации либо операций или деятельности другой организации в составе той же группы (т. е. нерыночное условие); либо</p> <p>(б) цены (или стоимости) долевых инструментов организации или долевого инструмента другой организации в составе той же группы (включая акции и опционы на акции) (т. е. рыночное условие).</p> <p>Целевой показатель может относиться либо к деятельности организации в целом, либо к какой-либо ее части (или части группы), например к подразделению или отдельному работнику.</p>
Револьверное условие	<p>Условие, которое обеспечивает автоматическое предоставление дополнительных опционов на акции всякий раз, когда держатель опциона исполняет ранее предоставленный опцион, используя акции организации, а не денежные средства, чтобы выплатить цену исполнения.</p>
Револьверный опцион	<p>Новый опцион на акции, предоставляемый тогда, когда для выплаты цены исполнения предыдущего опциона на акции используются акции.</p>

Условие периода оказания услуг	Условие перехода прав , которое требует завершения контрагентом определенного периода, в течение которого организации оказываются услуги. Если контрагент, вне зависимости от причины, прекращает оказывать услуги в течение периода перехода прав , он не выполняет данное условие. Условие периода оказания услуг не требует достижения определенного целевого показателя результата деятельности.
Соглашение о выплатах на основе акций	Соглашение между организацией (или другой организацией группы) ⁵⁴ или любым акционером любой организации группы) и другой стороной (включая работника), которое предоставляет другой стороне право на получение: <p>(а) денежных средств или других активов организации в суммах, основанных на цене (или стоимости) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) данной организации или другой организации группы, или</p> <p>(б) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) данной организации или другой организации группы,</p> <p>при условии соблюдения определенных условий перехода прав, если таковые имеются.</p>
Операция по выплатам на основе акций	Операция, в которой организация: <p>(а) получает товары или услуги от поставщика этих товаров или услуг (включая работника) по соглашению о выплатах на основе акций, или</p> <p>(б) принимает обязанность произвести расчет по операции с поставщиком по соглашению о выплатах на основе акций в том случае, когда другая организация группы получает эти товары или услуги.</p>
Опцион на акции	Договор, который предоставляет держателю право, но не обязанность, подписаться на акции организации по фиксированной или определяемой цене в течение определенного периода времени.
Переход прав	Предоставление права. В рамках соглашения о выплатах на основе акций право контрагента на получение денежных средств, других активов или долевых инструментов организации переходит к нему в тот момент, когда право контрагента перестает зависеть от соблюдения определенных условий перехода прав .
Условие перехода прав	Условие, которое определяет, получает ли организация услуги, дающие контрагенту право на получение денежных средств, других активов или долевых инструментов организации в рамках соглашения о выплатах на основе акций . Условие перехода прав - либо условие периода оказания услуг , либо условие достижения результатов .
Период перехода прав	Период, в течение которого все указанные условия перехода прав по соглашению о выплатах на основе акций должны быть выполнены.

⁵² «Концептуальные основы финансовой отчетности» определяют обязательство как существующую обязанность организации, возникающую из прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к оттоку из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды (например, выбытие денежных средств или других активов организации).

⁵³ В данном приложении денежные суммы выражены в «денежных единицах (д. е.)».

⁵⁴ Термин «группа» определяется в Приложении А МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» как «материнская организация и ее дочерние организации» с точки зрения конечной материнской организации отчитывающейся организации.

Приложение В

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Оценка справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов

В1 В пунктах В2-В41 данного приложения рассматривается оценка справедливой стоимости предоставленных акций и опционов на акции. Основное внимание уделяется определенным условиям, которые являются распространенными характеристиками операций по предоставлению работникам акций или опционов на акции. В связи с этим оно не является исчерпывающим. Кроме того, поскольку вопросы оценки, рассматриваемые далее, в основном относятся к акциям и опционам на акции, предоставленным работникам, принимается допущение о том, что справедливая стоимость акций или опционов на акции оценивается на дату предоставления. Однако многие вопросы оценки, рассматриваемые далее (например, определение ожидаемой волатильности), также применимы в контексте расчетной оценки справедливой стоимости акций или опционов на акции, предоставленных сторонам, не являющимся работниками, на дату, когда организация получает товары или контрагент оказывает услуги.

Акции

В2 Справедливая стоимость акций, предоставленных работникам, должна оцениваться по рыночной цене акций организации (или по рассчитанной рыночной цене, если акции организации не обращаются свободно на рынке), скорректированной таким образом, чтобы учесть условия, на которых были предоставлены акции (кроме условий перехода прав, которые исключаются из оценки справедливой стоимости в соответствии с пунктами 19-21).

В3 Например, если работник не имеет права на получение дивидендов в течение периода перехода прав, данный фактор должен приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости предоставленных акций. Аналогично, если существуют ограничения на передачу акций после даты перехода прав, данный факт должен приниматься во внимание, но только в той степени, в какой эти ограничения влияют на цену, которую заплатил бы за эту акцию хорошо осведомленный, желающий совершить такую операцию участник рынка. Например, если акции активно обращаются на емком и ликвидном рынке, ограничения на передачу акций в период после перехода прав на них могут иметь незначительное влияние, либо никакого влияния на цену, которую заплатил бы за эти акции хорошо осведомленный, желающий совершить такую операцию участник рынка. Ограничения на передачу акций или другие ограничения, существующие в течение периода перехода прав, не должны приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости акций на дату предоставления, поскольку эти ограничения возникают в связи с существованием условий перехода прав, которые учитываются в соответствии с пунктами 19-21.

Опционы на акции

В4 Для опционов на акции, предоставленных работникам, во многих случаях рыночные цены недоступны, так как по предоставленным опционам установлены условия, которые не применяются к опционам, обращающимся на рынке. Если не существует обращающихся на рынке опционов с аналогичными условиями, то справедливая стоимость предоставленных опционов должна оцениваться путем применения модели определения цены опциона.

В5 Организация должна учесть факторы, которые хорошо осведомленные, желающие совершить операцию участники рынка рассмотрели бы при выборе модели определения цены опциона. Например, многие опционы, предоставляемые работникам, имеют длительный срок; обычно они могут быть исполнены в течение периода между датой перехода прав и окончанием срока опциона и часто исполняются досрочно. Эти факторы следует учитывать при оценке справедливой стоимости опционов на дату предоставления. Для многих организаций эти факторы могут сделать невозможным использование формулы Блэка - Шоулза - Мертона, которая не предусматривает возможности исполнения опциона до окончания его срока и может неправильно отражать влияние ожидаемого досрочного исполнения. Эта модель также не учитывает возможности того, что ожидаемая волатильность и другая исходная информация для модели могут изменяться в течение срока опциона. Однако к опционам на акции, которые имеют относительно короткие сроки, предусмотренные договором, или должны быть исполнены в течение короткого периода времени после даты перехода прав, указанные факторы могут быть неприменимы. В этих случаях формула Блэка - Шоулза - Мертона может дать результат, который практически совпадает с тем, который был бы получен в результате применения более гибкой модели определения цены опциона.

В6 Все модели определения цены опциона учитывают, как минимум, следующие факторы:

- (a) цену исполнения опциона;
- (b) срок опциона;
- (c) текущую цену лежащих в основе акций;
- (d) ожидаемую волатильность цены акций;
- (e) дивиденды, ожидаемые по акциям (если применимо); и
- (f) безрисковую процентную ставку на срок опциона.

В7 Другие факторы, которые хорошо осведомленные, желающие совершить операцию участники рынка рассмотрели бы при определении цены, также должны приниматься во внимание (кроме условий перехода прав и револьверных условий, которые исключаются из оценки справедливой стоимости в соответствии с пунктами 19-22).

В8 Например, опцион на акции, предоставленный работнику, обычно не может быть исполнен в течение определенных периодов (например, в течение периода перехода прав или периодов, установленных регуляторами рынка ценных бумаг). Данный фактор должен приниматься во внимание, если примененная модель определения цены опциона иначе подразумевала бы, что опцион может быть исполнен в любое время в течение его срока. Однако если организация использует модель определения цены опциона, предназначенную для оценки опционов, которые могут быть исполнены только в конце срока опциона, то не требуется никакой корректировки для учета невозможности исполнить их в течение периода перехода прав (или других периодов в течение срока

опциона), так как модель предусматривает, что опционы не могут быть исполнены в течение этих периодов.

B9 Аналогично еще одним фактором, характерным для опционов на акции, предоставляемых работникам, является возможность досрочного исполнения опциона, например, потому, что опцион не может свободно передаваться, или потому, что работник должен исполнить при увольнении все опционы, права на которые ему перешли. Влияние ожидаемого досрочного исполнения должно приниматься во внимание, как указано в пунктах B16-B21.

B10 Факторы, которые хорошо осведомленный, желающий совершить операцию участник рынка не рассмотрел бы при установлении цены опциона на акции (или другого долевого инструмента), не должны учитываться при оценке справедливой стоимости предоставленных опционов на акции (или других долевого инструментов). Например, для опционов на акции, предоставленных работникам, факторы, которые влияют на стоимость опциона только с точки зрения отдельного работника, не важны для оценки цены, которую установил бы хорошо осведомленный, желающий совершить операцию участник рынка.

Исходная информация для моделей определения цены опционов

B11 При оценке ожидаемой волатильности лежащих в основе акций и дивидендов по ним целью является приближенная оценка ожиданий, которые были бы отражены в текущей рыночной или договорной цене обмена для опциона. Аналогично при оценке влияния досрочного исполнения опционов на акции, предоставляемых работникам, цель заключается в приближенной оценке ожиданий, которые внешняя сторона, имеющая доступ к подробной информации об особенностях поведения работников в отношении исполнения опционов, разработала бы, основываясь на информации, доступной на дату предоставления.

B12 Часто, вероятно, будет существовать диапазон обоснованных ожиданий будущей волатильности, дивидендов и поведения работников в отношении исполнения опционов. В таком случае следует рассчитать ожидаемую стоимость путем взвешивания каждой суммы внутри диапазона с учетом вероятности их возникновения.

B13 Будущие ожидания, как правило, основываются на опыте, но изменяются, если можно обоснованно предположить, что будущие условия будут отличаться от условий, наблюдавшихся в прошлом. В некоторых случаях идентифицируемые факторы могут указывать на то, что нескорректированный исторический опыт является относительно плохим инструментом предсказания будущего опыта. Например, если организация, имеющая два четко различающихся направления деятельности, продает одно из них, которое было существенно менее рискованным, чем другое, то данные о волатильности прошлых периодов не могут быть лучшей информацией, на которой следует основывать разумные ожидания о будущей волатильности.

B14 При определенных обстоятельствах историческая информация может быть недоступна. Например, организация, недавно прошедшая листинг, может иметь незначительную историческую информацию о волатильности цены ее акций или вообще не иметь такой информации. Организации, не прошедшие листинг или прошедшие листинг недавно, рассматриваются далее.

B15 В целом организация не должна основывать оценку волатильности, поведения работников в отношении исполнения опционов и оценку дивидендов только на исторической информации без рассмотрения того, в какой мере прошлый опыт, как ожидается, будет обоснованно прогнозировать будущее.

Ожидаемое досрочное исполнение

B16 Работники часто исполняют опционы на акции досрочно в силу различных причин. Например, опционы на акции, предоставляемые работникам, обычно не подлежат передаче. Это часто приводит к тому, что работники исполняют свои опционы на акции досрочно, так как это единственный способ для работников реализовать свои опционы. Кроме того, от увольняющихся работников обычно требуют исполнения всех опционов, права на которые к ним перешли, в течение короткого срока, в противном случае права по ним теряются. Данный фактор также вызывает досрочное исполнение опционов на акции, предоставляемых работникам. Другие факторы, приводящие к досрочному исполнению, включают неприятие риска и недостаточную диверсификацию имущества.

B17 Способ, которым учитывается влияние ожидаемого досрочного исполнения, зависит от вида применяемой модели определения цены опциона. Например, ожидаемое досрочное исполнение может приниматься во внимание путем использования оценки ожидаемого срока действия опциона (который для опциона на акции, предоставляемого работнику, является периодом от даты предоставления до даты ожидаемого исполнения опциона) в качестве исходной информации для модели определения цены опциона (например, по формуле Блэка - Шоулза - Мертона). В качестве альтернативы ожидаемое досрочное исполнение может быть смоделировано в биномиальной или аналогичной модели определения цены опциона, которая использует предусмотренный договором срок действия опциона как исходную информацию.

B18 Факторы, которые надо рассмотреть при оценке досрочного исполнения, включают:

(a) длительность периода перехода прав, так как опцион на акции обычно не может быть исполнен до конца периода перехода прав. Следовательно, определение последствий ожидаемого досрочного исполнения основывается на допущении о том, что права на опционы перейдут. Последствия условий перехода прав рассматриваются в пунктах 19-21;

(b) средний период времени, в течение которого аналогичные опционы оставались неисполненными в прошлом;

(c) цену лежащих в основе акций. Опыт может свидетельствовать, что работники стремятся исполнить опционы, когда цена акции достигает определенного уровня, который выше цены исполнения;

(d) положение работника в организационной структуре. Например, опыт может свидетельствовать, что работники, занимающие более высокое положение, обычно исполняют опционы позднее, чем работники на более низких должностях (этот вопрос обсуждается более подробно в пункте B21);

(e) ожидаемую волатильность лежащих в основе акций. В среднем работники могут стремиться исполнить опционы на акции с высокой волатильностью раньше, чем на акции с более низкой волатильностью.

V19 Как отмечено в пункте V17, влияние раннего исполнения может быть учтено путем использования оценки ожидаемого срока действия опциона в качестве исходной информации для модели определения цены опциона. При оценке ожидаемого срока действия опционов на акции, предоставленных группе работников, организация может основывать эту оценку на надлежащим образом рассчитанном средневзвешенном ожидаемом сроке действия для всей группы работников или для каждой подгруппы работников, входящей в группу, основываясь на более подробной информации о поведении работников в отношении исполнения опционов (рассматривается далее).

V20 Разделение соглашения о предоставлении опциона на группы работников с относительно одинаковым поведением в отношении исполнения, вероятно, будет важным фактором. Стоимость опциона не является линейной функцией срока действия опциона; стоимость повышается с уменьшающимся темпом по мере увеличения срока. Например, при прочих равных допущениях, хотя двухлетний опцион и стоит больше, чем одногодичный опцион, но не в два раза. Это означает, что вычисление предполагаемой стоимости опциона только на основе средневзвешенного срока действия, который включает сильно различающиеся отдельные сроки действия, будет завышать общую справедливую стоимость предоставленных опционов на акции. Разделение предоставленных опционов на несколько групп, каждая из которых имеет относительно узкий диапазон сроков действия, включенных в расчет средневзвешенного срока действия, уменьшает это завышение.

V21 Такие же рассуждения применяются при использовании биномиальной или аналогичной модели. Например, опыт организации, предоставляющей опционы работникам всех уровней, может указывать на то, что руководители высшего звена обычно удерживают свои опционы дольше, чем руководители среднего звена, а работники, занимающие низкое положение, стремятся исполнить свои опционы раньше, чем любая другая группа. Кроме того, работники, от которых требуется удерживать минимальное количество долевых инструментов их работодателя, включая опционы, или для которых это приветствуется, могут в среднем исполнять опционы позже, чем работники, к которым не применяется это условие. В таких ситуациях разделение опционов на группы получателей с относительно одинаковым поведением в отношении исполнения приведет к более точной оценке общей справедливой стоимости предоставленных опционов на акции.

Ожидаемая волатильность

V22 Ожидаемая волатильность является показателем величины, на которую цена, как ожидается, будет колебаться в течение периода. Показателем волатильности, используемым в модели определения цены опциона, является приведенное к годовым значениям стандартное отклонение норм доходности акций, рассчитанных по формуле непрерывного сложного процента, в течение периода времени. Волатильность, как правило, выражается в значениях, приведенных к годовым, которые сопоставимы независимо от использованного при расчете периода времени, например ежедневных, еженедельных или ежемесячных наблюдений за ценой.

V23 Норма доходности (которая может быть положительной или отрицательной) по акции за период оценивает, какую выгоду получил акционер от дивидендов и прироста (или уменьшения) цены акции.

V24 Ожидаемая волатильность акции, выраженная в годовых значениях, является диапазоном, в который, как ожидается, примерно в двух третях случаев попадет

непрерывно начисляемая норма доходности. Например, если говорится, что акция с ожидаемой нормой доходности в 12 %, рассчитанной по формуле непрерывного сложного процента, имеет волатильность 30 %, это означает, что вероятность того, что норма доходности акции за один год будет между -18 % (12 % - 30 %) и 42 % (12 % + 30 %), равна примерно двум третям. Если цена акции составляет 100 д. е. на начало года и дивиденды не выплачиваются, то на конец года можно ожидать, что цена акции будет находиться между 83,53 д. е. ($100 \text{ д. е.} \times e^{-0,18}$) и 152,20 д. е. ($100 \text{ д. е.} \times e^{0,42}$), с вероятностью примерно в две трети.

B25 Факторы, которые надо рассмотреть при оценке ожидаемой волатильности, включают:

(а) внутреннюю волатильность обращающихся на рынке опционов на акции организации или других обращаемых на рынке инструментов организации, которые включают характеристики опционов (например, конвертируемых долговых инструментов), если они имеются;

(b) историческую волатильность цены акции в течение самого последнего периода, который в основном сопоставим с ожидаемым сроком опциона (учитывая оставшийся срок опциона, предусмотренный договором, и влияния ожидаемого досрочного исполнения);

(с) период времени, в течение которого акции организации свободно обращались на рынке. Организация, недавно прошедшая листинг, может иметь высокую историческую волатильность по сравнению с аналогичными организациями, которые прошли листинг ранее. Более подробные указания по организациям, недавно прошедшим листинг, представлены далее;

(d) тенденцию волатильности возвращаться к своему среднему значению, т. е. долгосрочному среднему уровню, и другие факторы, указывающие на то, что ожидаемая будущая волатильность может отличаться от волатильности в прошлом. Например, если цена акции организации была чрезвычайно волатильной в течение определенного периода времени из-за неудавшегося поглощения или значительной реструктуризации, то этот период может не приниматься во внимание при расчете исторической среднегодовой волатильности;

(е) соответствующие и регулярные интервалы для наблюдений за ценой. Наблюдения за ценой должны быть сопоставимы из периода в период. Например, организация может использовать цену закрытия за каждую неделю или самую высокую цену за неделю, но не должна использовать цену закрытия за одни недели и самую высокую цену - за другие. Кроме того, результаты наблюдений за ценой должны выражаться в той же валюте, что и цена исполнения.

Организации, прошедшие листинг недавно

B26 Как отмечено в пункте B25, организация должна рассматривать историческую волатильность цены акции в течение самого последнего периода, который в основном соизмерим с ожидаемым сроком опциона. Если организация, прошедшая листинг недавно, не имеет достаточной информации об исторической волатильности, то она тем не менее должна рассчитать историческую волатильность за самый длительный период, в течение которого велись торги ее акциями. Организация также может рассмотреть историческую волатильность аналогичных организаций, используя сопоставимый период их развития.

Например, организация, которая прошла листинг только год назад и предоставляет опционы со средним ожидаемым сроком действия пять лет, может рассмотреть поведение и уровень волатильности организаций в той же отрасли за первые шесть лет, в течение которых акции этих организаций обращались на открытом рынке.

Организации, не прошедшие листинг

V27 Организация, не прошедшая листинг, не имеет исторической информации, которую нужно рассмотреть при оценке ожидаемой волатильности. Некоторые факторы, которые нужно рассмотреть вместо нее, изложены ниже.

V28 В некоторых случаях организация, не прошедшая листинг, которая регулярно выпускает опционы или акции для работников (или других сторон), может установить внутренний рынок для своих акций. При оценке ожидаемой волатильности может приниматься во внимание волатильность этих цен на акции.

V29 В качестве альтернативы организация может рассматривать историческую или предполагаемую волатильность аналогичных организаций, прошедших листинг, по которым имеется информация о цене акции или цене опциона, которую можно использовать при оценке ожидаемой волатильности. Данный подход будет корректным, если организация основывает оценку стоимости своих акций на ценах акций аналогичных организаций, прошедших листинг.

V30 Если организация не основывает оценку стоимости своих акций на ценах акций аналогичных организаций, прошедших листинг, а вместо этого использует другую методику оценки своих акций, то она может получить оценку ожидаемой волатильности, соответствующей этой методике оценки. Например, организация может оценивать свои акции на основе чистых активов или прибыли. Она может принять во внимание ожидаемую волатильность этих значений чистых активов или прибыли.

Ожидаемые дивиденды

V31 Вопрос о том, следует ли принимать во внимание ожидаемые дивиденды при оценке справедливой стоимости предоставленных акций или опционов, зависит от того, имеет ли контрагент право на дивиденды или эквиваленты дивидендов.

V32 Например, если работникам предоставлены опционы и они имеют право на дивиденды по лежащим в их основе акциям или на эквиваленты дивидендов (которые могут быть выплачены денежными средствами или могут уменьшить цену исполнения) в течение периода между датой предоставления и датой исполнения, то предоставленные опционы должны оцениваться так, как если бы дивиденды по лежащим в основе акциям не выплачивались, т. е. исходная информация по ожидаемым дивидендам должна быть равна нулю.

V33 Аналогично, когда на дату предоставления рассчитывается справедливая стоимость акций, предоставленных работникам, не требуется никакой корректировки на ожидаемые дивиденды, если работник имеет право на получение дивидендов, выплачиваемых в течение периода перехода прав.

В34 С другой стороны, если работники не имеют права на дивиденды или эквиваленты дивидендов в течение периода перехода прав (или до даты исполнения, в случае опционов), оценка на дату предоставления акций или опционов должна учитывать ожидаемые дивиденды. Иными словами, когда оценивается справедливая стоимость предоставленного опциона, ожидаемые дивиденды должны учитываться при применении модели определения цены опциона. Когда оценивается справедливая стоимость предоставленных акций, эта оценка должна быть уменьшена на приведенную стоимость дивидендов, которые, как ожидается, будут выплачены в течение периода перехода прав.

В35 Для моделей определения цены опционов, как правило, требуется информация об ожидаемой доходности по дивидендам. Однако модели могут быть изменены так, чтобы использовать ожидаемую сумму дивидендов, а не доходность. Организация может использовать или ожидаемую доходность, или ожидаемые платежи. Если организация использует ожидаемые платежи, то она должна учитывать схему повышения дивидендов в прошлом. Например, если политикой организации являлось увеличение дивидендов приблизительно на 3 процента в год, то ожидаемая стоимость опциона не должна предусматривать фиксированную сумму дивиденда в течение срока действия опциона, за исключением случаев, когда существуют факты, поддерживающие данное допущение.

В36 Как правило, допущение об ожидаемых дивидендах должно основываться на общедоступной информации. Организация, не выплачивающая дивиденды и не планирующая их выплачивать, должна принять доходность по дивидендам равной нулю. Однако новая организация, не имеющая истории выплаты дивидендов, может планировать начать выплачивать дивиденды в течение ожидаемых сроков действия опционов на акции, предоставляемых работникам. Эти организации могут использовать среднее значение между прошлой доходностью по дивидендам (ноль) и средним значением доходности по дивидендам сопоставимых с ними организаций.

Безрисковая процентная ставка

В37 Как правило, безрисковая процентная ставка является предполагаемой текущей доходностью по государственным облигациям с нулевым купоном, выпускаемым в стране, в валюте которой выражена цена исполнения, с оставшимся сроком до погашения, равным ожидаемому сроку оцениваемого опциона (на основе оставшегося срока действия опциона, предусмотренного договором, и с учетом влияния ожидаемого досрочного исполнения). Если не существует подобных государственных облигаций или обстоятельства указывают на то, что предполагаемая доходность по государственным облигациям с нулевым купоном не отражает безрисковую процентную ставку (например, в экономиках с высокой инфляцией), может понадобиться использование альтернативных ставок. Кроме того, при оценке справедливой стоимости опциона со сроком действия, равным ожидаемому сроку действия оцениваемого опциона, альтернативные ставки должны использоваться в случае, если участники рынка обычно определяют безрисковую процентную ставку путем использования этих альтернативных ставок, а не предполагаемой доходности по государственным облигациям с нулевым купоном.

Влияния на структуру капитала

В38 Как правило, обращающиеся на рынке опционы на акции выпускаются третьими сторонами, а не организацией. Когда эти опционы на акции исполняются, продавец поставляет акции держателю опциона. Эти акции приобретаются у существующих акционеров. Таким образом, исполнение обращающихся на рынке опционов на акции не имеет разводняющего эффекта.

В39 Однако, если опционы на акции выпускаются организацией, при исполнении этих опционов на акции выпускаются новые акции (выпускаются фактически либо выпускаются по существу, если используются акции, ранее выкупленные и удерживаемые в качестве собственных акций, выкупленных у акционеров). Учитывая, что акции будут выпущены по цене исполнения, а не по текущей рыночной цене на дату исполнения, это фактическое или потенциальное разводнение может уменьшить цену акции, так что держатель опциона получает не столь большую прибыль от исполнения, как от исполнения другого подобного обращающегося на рынке опциона, который не разводняет цену акции.

В40 Имеет ли этот фактор значительное влияние на стоимость предоставленных опционов на акции, зависит от многих факторов, таких как количество новых акций, которые будут выпущены при исполнении опционов, в сравнении с количеством уже выпущенных акций. Кроме того, если рынок уже ожидает, что произойдет предоставление опционов, то, возможно, на дату предоставления он уже включил потенциальное разводнение в цену акций.

В41 Однако организация должна рассмотреть, может ли возможный разводняющий эффект от будущего исполнения предоставленных опционов на акции повлиять на их оценочную справедливую стоимость на дату предоставления. Модели определения цены опциона могут быть адаптированы так, чтобы принять во внимание этот потенциальный разводняющий эффект.

Изменения соглашений о выплатах на основе акций, расчет по которым производится долевыми инструментами

В42 Пункт 27 требует, чтобы независимо от любых изменений условий, по которым были предоставлены долевыми инструментами, аннулирования или погашения этого предоставления долевыми инструментами, организация должна признать, как минимум, полученные услуги, оцененные по справедливой стоимости предоставленных долевыми инструментами на дату предоставления, за исключением случаев, когда права на эти долевыми инструментами не переходят из-за несоблюдения условия перехода прав (за исключением рыночных условий), которое было установлено на дату предоставления. Кроме того, организация должна признать влияние изменений, которые повышают общую справедливую стоимость соглашения о выплатах на основе акций или иным образом выгодны работнику.

В43 Чтобы применить требования пункта 27:

(а) если изменение увеличивает справедливую стоимость предоставленных долевыми инструментами (например, уменьшая цену исполнения), оцененную непосредственно до и после изменения, то организация должна включить предоставленную дополнительную справедливую стоимость в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевыми инструментами. Предоставленная дополнительная справедливая стоимость является разницей между справедливой стоимостью измененного долевого инструмента и справедливой стоимостью

первоначального долевого инструмента, каждая из которых оценивается на дату изменения. Если изменение происходит в течение периода перехода прав, то предоставленная дополнительная справедливая стоимость включается в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в течение периода с даты изменения до даты, когда переходит право на измененный долевым инструментом, в дополнение к сумме, основанной на справедливой стоимости первоначальных долевого инструмента на дату их предоставления, которая признается в течение оставшегося срока первоначального периода перехода прав. Если изменение происходит после даты перехода прав, то предоставленная дополнительная справедливая стоимость признается немедленно или в течение периода перехода прав, если от работника требуется завершение дополнительного периода оказания услуг до того, как он получит безусловное право на эти измененные долевого инструмента;

(b) аналогичным образом, если изменение увеличивает количество предоставленных долевого инструмента, организация должна включить справедливую стоимость дополнительно предоставленных долевого инструмента, оцененную на дату изменения, в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевого инструмента, в соответствии с требованиями подпункта (a) выше. Например, если изменение происходит в течение периода перехода прав, то справедливая стоимость дополнительно предоставленных долевого инструмента включается в оценку суммы, признанной в отношении услуг, полученных в течение периода с даты изменения до даты, когда переходят права по дополнительным долевым инструментам, в дополнение к сумме, основанной на справедливой стоимости первоначально предоставленных долевого инструмента на дату их предоставления, которая признается в течение оставшегося срока первоначального периода перехода прав;

(c) если организация изменяет условия перехода прав таким образом, что это выгодно работнику, например уменьшая период перехода прав либо меняя или исключая условие достижения результатов (кроме рыночного условия, изменения которого учитываются в соответствии с подпунктом (a) выше), то организация должна принимать во внимание измененные условия перехода прав при применении требований пунктов 19-21.

B44 Если организация изменяет условия предоставленных долевого инструмента таким образом, что общая справедливая стоимость соглашения о выплатах на основе акций уменьшается или изменение иным образом невыгодно работнику, то организация тем не менее должна продолжать учитывать услуги, полученные в качестве возмещения за предоставленные долевого инструмента так, как будто изменения не произошло (за исключением аннулирования некоторых или всех предоставленных долевого инструмента, которое должно учитываться в соответствии с пунктом 28). Например:

(a) если изменение уменьшает справедливую стоимость предоставленных долевого инструмента, оцененных непосредственно до и после изменения, то организация не должна учитывать это уменьшение справедливой стоимости и должна продолжать оценивать сумму, признанную в отношении услуг, полученных в качестве возмещения за долевого инструмента, на основе справедливой стоимости предоставленных долевого инструмента на дату их предоставления;

(b) если изменение уменьшает количество долевого инструмента, предоставляемых работнику, то это уменьшение должно учитываться как аннулирование этой части соглашения о предоставлении в соответствии с требованиями пункта 28;

(c) если организация изменяет условия перехода прав таким образом, что это невыгодно работнику, например, увеличивая период перехода прав либо меняя или включая дополнительное условие достижения результатов (не являющееся рыночным

условием, изменения которого учитываются в соответствии с подпунктом (а), описанным выше), то организация не должна принимать во внимание измененные условия перехода прав при применении требований пунктов 19-21.

Операции по выплатам на основе акций между организациями группы (поправки 2009 года)

В45 В пунктах 43А-43С рассматривается учет операций по выплатам на основе акций между организациями группы в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности каждой организации. В пунктах В46-В61 обсуждается вопрос о том, как применять требования пунктов 43А-43С. Как отмечено в пункте 43D, операции между организациями группы, предполагающие выплаты на основе акций, могут проводиться по многим причинам в зависимости от фактов и обстоятельств. Следовательно, обсуждение данного вопроса не является исчерпывающим и предполагается, что если организация, получающая товары или услуги, не имеет обязанности произвести расчет по операции, то данная операция является взносом материнской организации в капитал дочерней организации независимо от любых договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между организациями группы.

В46 Несмотря на то, что в представленном ниже обсуждении рассматриваются операции с работниками, оно также применяется к аналогичным операциям по выплатам на основе акций с поставщиками товаров или услуг, не являющихся работниками. Соглашение, заключенное между материнской организацией и ее дочерней организацией, может обязать дочернюю организацию выплатить материнской организации компенсацию за предоставление работникам долевых инструментов. В обсуждениях не рассматривается вопрос учета таких договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между организациями группы.

В47 При проведении операций между организациями группы, предполагающих выплаты на основе акций, обычно возникают четыре вопроса. Для удобства приведенные ниже примеры рассматривают данные вопросы на примере материнской организации и ее дочерней организации.

Соглашения о выплатах на основе акций с использованием собственных долевых инструментов организации

В48 Первый вопрос заключается в том, как следует отражать в учете следующие операции с использованием собственных долевых инструментов организации в соответствии с требованиями настоящего МСФО: как операции, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, или как операции, расчеты по которым производятся денежными средствами:

(а) организация предоставляет своим работникам права на получение долевых инструментов организации (например, опционы на акции) и либо решает, либо обязана купить долевые инструменты (то есть собственные выкупленные акции) у другой стороны с целью погашения своих обязанностей перед работниками; и

(б) работникам организации предоставляются права на получение долевых инструментов организации (например, опционы на акции) либо самой организацией, либо

ее акционерами, и акционеры организации предоставляют необходимые долевыми инструментами.

В49 Организация отражает операции по выплатам на основе акций, при которых она получает услуги в качестве возмещения за свои собственные долевыми инструментами, как операции, расчет по которым производится долевыми инструментами. Такой порядок учета применяется независимо от того, решает ли организация или она обязана купить данные долевыми инструментами у другой стороны с целью погашения своих обязательств перед работниками в соответствии с соглашением о выплатах на основе акций. Он также применяется независимо от того:

(а) были ли права на долевыми инструментами организации предоставлены работнику самой организацией или ее акционером(ами); или

(б) были ли расчеты по соглашению о выплатах на основе акций произведены самой организацией или ее акционером(ами).

В50 Если акционер имеет обязанность произвести расчет по операции с работниками объекта своих инвестиций, он предоставляет долевыми инструментами объекта своих инвестиций, а не свои собственные. Следовательно, если объект инвестиций является организацией той же группы, что и акционер, согласно пункту 43С акционер должен отражать свою обязанность в своей отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями, применимыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами, а в консолидированной финансовой отчетности - в соответствии с требованиями, применимыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами.

Соглашения о выплатах на основе акций с использованием долевыми инструментами материнской организации

В51 Второй вопрос касается операций между двумя или несколькими организациями одной группы, предполагающих выплаты на основе акций с использованием долевого инструмента другой организации группы. Например, работникам дочерней организации предоставляются права на долевыми инструментами ее материнской организации в качестве возмещения за услуги, оказанные данной дочерней организации.

В52 Следовательно, второй вопрос касается следующих соглашений о выплатах на основе акций:

(а) материнская организация предоставляет права на свои долевыми инструментами работникам своей дочерней организации напрямую: обязанность предоставить работникам дочерней организации долевыми инструментами возникает у материнской организации (а не у дочерней организации); и

(б) дочерняя организация предоставляет своим работникам права на долевыми инструментами своей материнской организации: обязанность предоставить своим работникам долевыми инструментами возникает у дочерней организации.

Материнская организация предоставляет права на свои долевыми инструментами работникам своей дочерней организации (пункт В52(а))

В53 Дочерняя организация не имеет обязанности предоставить своим работникам долевыми инструментами своей материнской организации. Следовательно, в соответствии с пунктом 43В дочерняя организация должна отражать услуги, полученные от своих

работников, в соответствии с требованиями, применимыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами, и признать соответствующее увеличение собственного капитала как взнос от материнской организации.

B54 Материнская организация имеет обязанность произвести расчет по операции с работниками дочерней организации, предоставив собственные долевыми инструментами. Следовательно, в соответствии с пунктом 43С материнская организация должна отражать свою обязанность в соответствии с требованиями, применимыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами.

Дочерняя организация предоставляет своим работникам права на долевыми инструментами своей материнской организации (пункт B52(b))

B55 Поскольку дочерняя организация не удовлетворяет ни одному из условий пункта 43В, она должна отражать операцию со своими работниками как операцию, расчеты по которой производились денежными средствами. Это требование применяется независимо от того, как дочерняя организация получает долевыми инструментами для погашения своих обязанностей перед работниками.

Соглашения о выплатах на основе акций с использованием денежных выплат работникам

B56 Третий вопрос заключается в том, как организация, получающая товары или услуги от своих поставщиков (включая работников), должна отражать соглашения о выплатах на основе акций, расчеты по которым производятся денежными средствами, в том случае, когда сама организация не имеет обязанности произвести необходимые платежи своим поставщикам. Например, рассмотрите следующие соглашения, в которых материнская организация (а не сама организация) имеет обязанность произвести необходимые выплаты работникам организации:

(a) работники организации получают денежные выплаты на основе цены ее долевыми инструментами;

(b) работники организации получают денежные выплаты на основе цены долевыми инструментами ее материнской организации.

B57 Дочерняя организация не имеет обязанности произвести расчет по операции со своими работниками. Следовательно, дочерняя организация должна отражать операцию со своими работниками как операцию, расчет по которой производится долевыми инструментами, и признать соответствующее увеличение собственного капитала как взнос своей материнской организации. Дочерняя организация должна провести последующую переоценку стоимости операции с учетом изменений, возникших в результате несоблюдения нерыночных условий перехода прав в соответствии с пунктами 19-21. Этот порядок учета отличается от отражения данной операции как операции, расчеты по которой производятся денежными средствами, в консолидированной финансовой отчетности группы.

B58 Поскольку материнская организация имеет обязанность произвести расчет по операции с работниками, а возмещение осуществляется денежными средствами, материнская организация (и консолидированная группа) должна отражать свою обязанность в соответствии с требованиями пункта 43С, применимыми к операциям по выплатам на основе акций с расчетами денежными средствами.

Переход работников из одной организации группы в другую

В59 Четвертый вопрос касается соглашений группы о выплатах на основе акций с участием работников нескольких организаций группы. Например, материнская организация может предоставить работникам своих дочерних организаций права на свои долевые инструменты при условии работы данных работников в организациях группы на протяжении указанного периода. Работник одной дочерней организации может перейти на работу в другую дочернюю организацию в течение указанного периода перехода прав, и это не повлияет на возможность получения работником права на долевые инструменты материнской организации по условиям первоначального соглашения о выплатах на основе акций. Если дочерние организации не имеют обязанности произвести расчеты со своими работниками по операциям по выплатам на основе акций, они отражают данную операцию как операцию, расчеты по которой производятся долевыми инструментами. Каждая дочерняя организация оценивает услуги, полученные от работника, исходя из справедливой стоимости долевого инструмента на ту дату, когда материнская организация первоначально предоставила права на данные долевые инструменты в соответствии с Приложением А, а также части периода перехода прав, в течение которого работник работал в каждой дочерней организации.

В60 Если дочерняя организация имеет обязанность произвести расчет по операции со своими работниками долевыми инструментами своей материнской организации, она отражает данную операцию как операцию, расчеты по которой производятся денежными средствами. Каждая дочерняя организация оценивает полученные услуги на основе справедливой стоимости долевого инструмента на дату их предоставления в отношении периода перехода прав, в течение которого работник оказывал услуги каждой дочерней организации. Кроме того, каждая дочерняя организация признает любое изменение справедливой стоимости долевого инструмента в течение периода оказания услуг работником каждой дочерней организации.

В61 Такой работник, после перехода из одной организации группы в другую, может не выполнить условия перехода прав, не являющиеся рыночными условиями в соответствии с определением в Приложении А, например, работник уходит из группы до окончания предусмотренного периода оказания услуг. В этом случае, поскольку условием перехода прав является оказание услуг работником данной группе, каждая дочерняя организация должна корректировать сумму, ранее признанную в отношении услуг, полученных от работника, в соответствии с принципами, изложенными в пункте 19. Следовательно, если работник не получает права на долевые инструменты, предоставляемые материнской организацией, по той причине, что данный работник не удовлетворяет нерыночному условию перехода прав, совокупно в финансовой отчетности ни одной из организаций группы ничего не признается в отношении услуг, полученных от данного работника.

*Приложение 31
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

Цель

1 Целью настоящего МСФО является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об *объединении бизнесов* и его последствиях, которую отчитывающаяся организация представляет в своей финансовой отчетности. Чтобы достичь этой цели, настоящий МСФО устанавливает принципы и требования в отношении того, как *приобретатель*:

(а) признает и оценивает в своей финансовой отчетности *идентифицируемые* приобретенные активы, принятые обязательства и любую *неконтролирующую долю участия* в объекте приобретения;

(б) признает и оценивает *гудвил*, приобретенный при объединении бизнесов, или прибыль от выгодной покупки; и

(с) определяет, какую раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов.

Сфера применения

2 Настоящий МСФО применяется в отношении операции или события, которые удовлетворяют определению объединения бизнесов. Настоящий МСФО не распространяется на:

(а) порядок учета формирования соглашения о совместном предпринимательстве в финансовой отчетности самого объекта совместного предпринимательства;

(б) приобретение актива или группы активов, которые не составляют *бизнес*. В таких случаях приобретатель должен идентифицировать и признать отдельные идентифицируемые приобретенные активы (включая те активы, которые удовлетворяют определению и критериям признания в качестве *нематериальных активов* согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы») и принятые обязательства. Стоимость группы должна быть распределена между отдельными идентифицируемыми активами и обязательствами на основе их соответствующих *справедливых стоимостей* на дату покупки. Такая операция или событие не приводят к возникновению гудвила;

(с) объединение организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем (в пунктах В1-В4 представлено соответствующее руководство по применению).

2А Требования настоящего стандарта не применяются к приобретению инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», инвестиции в дочернюю организацию, которую ей требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Определение объединения бизнесов

3 Организация должна определить, является ли операция или иное событие объединением бизнесов, используя определение в настоящем МСФО, которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Если приобретенные активы не являются бизнесом, то отчитывающаяся организация должна учитывать такую операцию или событие как приобретение актива. В пунктах B5-B12 представлено руководство по идентификации объединения бизнесов, а также определение бизнеса.

Метод приобретения

4 Организация должна учитывать каждое объединение бизнесов по методу приобретения.

5 Применение метода приобретения требует:

(a) идентифицировать приобретателя;

(b) определить *дату приобретения*;

(c) признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения; и

(d) признать и оценить гудвил или прибыль от выгодного приобретения.

Идентификация приобретателя

6 В отношении каждого объединения бизнесов одна из объединяющихся организаций должна быть идентифицирована как приобретатель.

7 Руководство в МСФО (IFRS) 10 должно применяться с целью идентификации приобретателя, то есть организации, которая получает *контроль* над другой организацией, то есть объектом приобретения. Если объединение бизнесов произошло, но применение руководства, изложенного в МСФО (IFRS) 10, не позволяет четко определить, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах B14-B18, чтобы определить приобретателя.

Определение даты приобретения

8 Приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения.

9 Дата, когда приобретатель получает контроль над объектом приобретения, как правило, является датой, когда приобретатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства объекта приобретения, - датой закрытия. Однако приобретатель может получить контроль на дату, которая либо раньше, либо позже, чем дата закрытия. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если письменное соглашение предусматривает, что приобретатель получает контроль над объектом приобретения в день перед датой закрытия. Приобретатель должен рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения.

Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения

Принцип признания

10 На дату приобретения приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения. Признание идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств осуществляется при выполнении условий, указанных в пунктах 11 и 12.

Условия признания

11 Чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в *«Концепции⁵⁵ подготовки и представления финансовой отчетности»*, на дату приобретения. Например, затраты, которые приобретатель ожидает, но не обязан нести в будущем с целью осуществления своего плана по выходу из деятельности объекта приобретения, или прекращению трудовых отношений, или перемещению служащих объекта приобретения не являются обязательствами на дату приобретения. Поэтому приобретатель не признает такие затраты в рамках применения метода приобретения. Вместо этого приобретатель признает такие затраты после объединения в своей финансовой отчетности в соответствии с другими МСФО.

⁵⁵ *«Концепция подготовки и представления финансовой отчетности»* КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил *«Концепцию»* на *«Концептуальные основы финансовой отчетности»*.

12 Кроме того, чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые

обязательства должны быть частью того, что приобретатель и объект приобретения (или его прежние *собственники*) обменивают при объединении бизнесов, а не результатом отдельных операций. Приобретатель должен применять руководство в пунктах 51-53, чтобы определить, какие из приобретенных активов или принятых обязательств являются частью обмена в связи с объектом приобретения и какие, если такие имеются, являются результатом отдельных операций, которые будут отражаться в учете в соответствии с их характером и применимыми МСФО.

13 Применение приобретателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые объект приобретения ранее не признавал как активы и обязательства в своей финансовой отчетности. Например, приобретатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами, которые объект приобретения не признавал как активы в своей финансовой отчетности, потому что он разрабатывал их своими силами и относил соответствующие затраты на расходы.

14 В пунктах В28-В40 изложено руководство по признанию операционной аренды и нематериальных активов. Пункты 22-28 определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа и условий признания.

Классификация или определение идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов

15 На дату приобретения приобретатель должен классифицировать или определить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО. Приобретатель должен осуществить такую классификацию или определение на основе договорных условий, экономических условий, своей операционной или учетной политики, а также других уместных условий, которые существуют на дату приобретения.

16 В некоторых ситуациях МСФО предусматривают различный порядок учета в зависимости от того, как организация классифицирует или определяет конкретный актив или обязательство. Примеры классификаций или определений, которые приобретателю необходимо сделать на основе соответствующих условий, которые существуют на дату приобретения, включают, среди прочего:

(а) классификацию конкретных финансовых активов и обязательств как финансового актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток, или как финансового актива, имеющегося в наличии для продажи или удерживаемого до погашения, в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»;

(б) определение производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39; и

(в) оценку того, должен ли встроенный производный инструмент быть отделен от основного договора в соответствии с МСФО (IAS) 39 (что является вопросом «классификации» в том значении, в котором данный термин используется в настоящем МСФО).

17 Настоящий МСФО предусматривает два исключения из принципа, изложенного в пункте 15:

(a) классификация арендного договора либо как операционной аренды, либо как финансовой аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»; и

(b) классификация договора как договора страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

Приобретатель должен классифицировать такие договоры, исходя из договорных условий и других факторов, существующих на дату начала действия договора (или, если условия договора были модифицированы таким образом, что это привело бы к изменению классификации, - на момент модификации, который мог бы быть датой приобретения).

Принцип оценки

18 Приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

19 В отношении каждого объединения бизнесов приобретатель должен оценить на дату приобретения части неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, которые являются текущими долями владения и дают своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов организации в случае ее ликвидации:

(a) по справедливой стоимости; либо

(b) как пропорциональную часть существующих инструментов участия в признанной величине идентифицируемых чистых активов объекта приобретения.

Все прочие компоненты неконтролирующей доли участия оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, если только МСФО не требуют применения какой-либо другой базы оценки.

20 Пункты 24-31 определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа оценки.

Исключения из принципов признания или оценки

21 Настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципов признания и оценки. Пункты 22-31 определяют как конкретные статьи, для которых предусмотрены исключения, так и характер таких исключений. Приобретатель должен осуществлять учет таких статей, следуя требованиям пунктов 22-31, которые приводят к тому, что некоторые статьи:

(a) признаются либо путем применения условий признания в дополнение к условиям, изложенным в пунктах 11 и 12, либо путем применения требований других МСФО, что дает результаты, которые отличаются от полученных при применении принципа и условий признания;

(b) оцениваются в сумме, которая не является их справедливой стоимостью на дату приобретения.

Исключение из принципа признания

Условные обязательства

22 МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*» определяет условное обязательство как:

(а) возможную обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или

(b) существующую обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:

(i) не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

(ii) величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

23 Требования МСФО (IAS) 37 не применяются при определении того, какие условные обязательства необходимо признать на дату приобретения. Вместо этого приобретатель должен признать на дату приобретения условное обязательство, принятое при объединении бизнесов, если такое обязательство является существующей обязанностью, возникшей в результате прошлых событий, и ее справедливая стоимость может быть оценена с достаточной степенью надежности. Поэтому, вопреки МСФО (IAS) 37, приобретатель признает условное обязательство, принятое при объединении бизнесов на дату приобретения, даже если не представляется вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду. В пункте 56 изложено руководство по последующему учету условных обязательств.

Исключения из принципов признания и оценки

Налоги на прибыль

24 Приобретатель должен признать и оценить отложенный налоговый актив или обязательство, возникшие в результате приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов в соответствии с МСФО (IAS) 12 «*Налоги на прибыль*».

25 Приобретатель должен учитывать потенциальные налоговые эффекты временных разниц и переноса налогов на будущие периоды, осуществленного объектом приобретения, которые существуют на дату приобретения или возникают в результате приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 12.

Вознаграждения работникам

26 Приобретатель должен признать и оценить обязательство (или актив, если таковой имеется), связанное с вознаграждениями работникам объекта приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

Компенсирующие активы

27 При объединении бизнесов продавец может согласно договору компенсировать приобретателю результат какого-либо условного факта хозяйственной жизни или неопределенности, связанной с конкретным активом или обязательством либо их частью. Например, продавец может компенсировать приобретателю убытки, превышающие указанную сумму, по обязательству, которое является результатом конкретного условного факта хозяйственной жизни. Другими словами, продавец гарантирует, что обязательство приобретателя не будет превышать указанную сумму. В результате этого приобретатель получает компенсирующий актив. Приобретатель должен признать компенсирующий актив одновременно с компенсируемой статьей, при этом оценка такого актива производится на той же основе, что и оценка компенсируемой статьи. При этом необходимо создать оценочный резерв по безнадежным суммам. Следовательно, если компенсация связана с активом или обязательством, признанными на дату приобретения, и оценена по справедливой стоимости на дату приобретения, то приобретатель должен признать компенсирующий актив на дату приобретения, оцененный по справедливой стоимости на дату приобретения. Что касается компенсирующего актива, оцененного по справедливой стоимости, последствия неопределенности в отношении будущих денежных потоков, в части их собираемости, включаются в оценку по справедливой стоимости, и отдельный оценочный резерв не требуется (в пункте В41 представлено соответствующее руководство по применению).

28 При некоторых обстоятельствах компенсация может относиться к активу или обязательству, которые являются исключением из принципа признания или оценки. Например, компенсация может относиться к условному обязательству, которое не признано на дату приобретения, потому что его справедливая стоимость не может быть оценена с достаточной степенью надежности на эту дату. В качестве альтернативы компенсация может быть связана с активом или обязательством, например таким, которое следует из вознаграждения работнику, оцененным на основе, которая не является справедливой стоимостью на дату приобретения. При таких обстоятельствах компенсирующий актив должен быть признан и оценен с использованием допущений, совместимых с допущениями, используемыми для оценки компенсируемой статьи, согласно оценке руководством собираемости компенсирующего актива и любых договорных ограничений, наложенных на компенсируемую сумму. В пункте 57 представлено руководство о последующем учете компенсирующего актива.

Исключения из принципа оценки

Обратно приобретенные права

29 Приобретатель должен оценить обратно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, на основе оставшегося срока действия соответствующего договора независимо от того, принимали ли бы участники рынка потенциальное возобновление договора во внимание при оценке его справедливой стоимости. В пунктах В35 и В36 представлено соответствующее руководство по применению.

Операции по выплатам на основе акций

30 Приобретатель должен оценить обязательство или долевой инструмент, связанный с операциями по выплатам на основе акций объекта приобретения, или замену операций по выплатам на основе акций объекта приобретения на операции по выплатам на основе акций приобретателя, в соответствии с методом, изложенным в МСФО (IFRS) 2 *«Выплаты на основе акций»*, на дату приобретения. (Настоящий МСФО именуется результатом этого метода «рыночная оценка» операции по выплатам на основе акций.)

Активы, предназначенные для продажи

31 Приобретатель должен оценить приобретенный внеоборотный актив (или выбывающую группу), который классифицирован как предназначенный для продажи на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 5 *«Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»* по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с пунктами 15-18 указанного МСФО.

Признание и оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

32 Приобретатель должен признать гудвил на дату приобретения, оцененный как превышение подпункта (а) над подпунктом (b) ниже:

(а) совокупность:

(i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения (см. пункт 37);

(ii) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с настоящим МСФО; и

(iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно (см. пункты 41 и 42);

(b) чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с настоящим МСФО.

33 При объединении бизнесов, в котором приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются только долями в капитале, справедливая

стоимость доли в капитале объекта приобретения на дату приобретения может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость доли в капитале приобретателя на дату приобретения. В этом случае приобретатель должен определить сумму гудвила, используя справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения переданной доли в капитале. Чтобы определить сумму гудвила при объединении бизнесов, в котором никакое возмещение не было передано, приобретатель должен использовать справедливую стоимость на дату приобретения доли участия приобретателя в объекте приобретения вместо справедливой стоимости переданного возмещения на дату приобретения (пункт 32(a)(i)). В пунктах B46-B49 изложено соответствующее руководство по применению.

Выгодные покупки

34 Время от времени приобретатель совершает выгодную покупку, которая является объединением бизнесов, при котором сумма в пункте 32(b) превышает совокупность сумм, указанных в пункте 32(a). Если такое превышение сохраняется после применения требований пункта 36, то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Прибыль должна быть отнесена на приобретателя.

35 Выгодная покупка может иметь место, например, при объединении бизнесов, которое является принудительной продажей, когда продавец действует по принуждению. Однако исключения из признания или оценки в отношении каких-либо конкретных статей, обсуждаемых в пунктах 22-31, также могут привести к признанию дохода (или изменить сумму признанной прибыли) при выгодной покупке.

36 Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, приобретатель должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при таком рассмотрении. После этого приобретатель должен рассмотреть процедуры, используемые для оценки сумм, признание которых требуется настоящим МСФО на дату приобретения, в отношении всех следующих статей:

- (a) идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств;
- (b) неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, если имеется;
- (c) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, в отношении доли в капитале, которой ранее владел приобретатель в объекте приобретения; и
- (d) переданного возмещения.

Цель рассмотрения состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.

Переданное возмещение

37 Возмещение, переданное при объединении бизнесов, должно быть оценено по справедливой стоимости, которая вычисляется как сумма справедливых стоимостей на

дату приобретения активов, переданных приобретателем, обязательств, принятых приобретателем перед прежними собственниками объекта приобретения, и долей в капитале, выпущенных приобретателем. (Однако любая часть вознаграждения в форме выплат на основе акций приобретателя, предоставляемых в обмен на вознаграждение, держателями которых являются работники объекта приобретения, которая включена в возмещение, переданное при объединении бизнесов, оценивается в соответствии с пунктом 30, а не по справедливой стоимости.) Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, бизнес или дочернюю организацию приобретателя, *условное возмещение*, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, варранты и доли участников *взаимных предприятий*.

38 Переданное возмещение может включать активы или обязательства приобретателя, балансовая стоимость которых отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы или бизнес приобретателя). В таком случае приобретатель должен переоценить переданные активы или обязательства до их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка. Однако иногда переданные активы или обязательства остаются в объединенной организации после объединения бизнесов (например, потому что активы или обязательства были переданы объекту приобретения, а не его прежним собственникам), и приобретатель поэтому сохраняет контроль над ними. В этой ситуации приобретатель должен оценить такой актив и обязательство по их балансовой стоимости непосредственно перед датой приобретения и не должен признавать доход или убыток в составе прибыли или убытка по активам или обязательствам, которые он контролирует, ни до, ни после объединения бизнесов.

Условное возмещение

39 Возмещение, которое приобретатель передает в обмен на объект приобретения, включает любые активы или обязательства, возникающие в результате соглашения об условном возмещении (см. пункт 37). Приобретатель должен признать справедливую стоимость условного возмещения на дату приобретения как часть возмещения, переданного в обмен на объект приобретения.

40 Приобретатель должен классифицировать обязанность выплатить условное возмещение, которая отвечает определению финансового инструмента, как финансовое обязательство или как собственный капитал, исходя из определений долевого инструмента и финансового обязательства, изложенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*». Приобретатель должен классифицировать право вернуть переданное ранее возмещение при выполнении определенных условий как актив. В пункте 58 представлено руководство по последующему учету условного возмещения.

Дополнительное руководство по применению метода приобретения к конкретным типам объединения бизнесов

Объединение бизнесов, осуществляемое поэтапно

41 В некоторых случаях приобретатель получает контроль над объектом приобретения, в котором он владел долей в капитале непосредственно перед датой приобретения. Например, на 31 декабря 20X1 года Организация А владеет 35-процентной неконтролирующей долей в капитале Организации В. В этот день Организация А покупает дополнительную 40-процентную неконтролирующую долю участия в Организации В, которая дает ей контроль над Организацией В. Настоящий МСФО именуется такую операцию как «объединение бизнесов, осуществляемое поэтапно», иногда она также упоминается как «пошаговое приобретение».

42 При объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, приобретатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в объекте приобретения, по справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный в результате доход или расход, если такой имеется, в составе прибыли или убытка. В предыдущие отчетные периоды приобретатель мог признавать изменения в стоимости своей доли в капитале объекта приобретения в составе прочего совокупного дохода (например, потому что инвестиции были классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи). В таком случае сумма, которая была признана в составе прочего совокупного дохода, должна быть признана на той же основе, применение которой требовалось бы, если бы приобретатель напрямую распорядился долей в капитале, которой он владел ранее.

Объединение бизнесов, осуществляемое без передачи возмещения

43 В некоторых случаях приобретатель получает контроль над объектом приобретения, не передавая возмещение. Метод приобретения, используемый для учета объединения бизнесов, распространяется и на такое объединение. Среди таких обстоятельств можно назвать следующие:

(а) объект приобретения выкупает достаточное количество своих собственных акций, чтобы существующий инвестор (приобретатель) получил контроль;

(б) истекло право вето меньшинства, которое раньше не давало приобретателю контроль над объектом приобретения, в котором приобретателю принадлежит большинство прав голоса;

(с) приобретатель и объект приобретения соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Приобретатель не передает никакого возмещения в обмен на контроль над объектом приобретения и не имеет доли в капитале объекта приобретения ни на дату приобретения, ни ранее. Примером объединения бизнесов, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по «скрепляющему» соглашению или формированию корпорации с двойным листингом.

44 При объединении, осуществляемом только посредством договора, приобретатель должен отнести на собственников объекта приобретения сумму чистых активов объекта приобретения, признанных в соответствии с настоящим МСФО. Другими словами, доли в капитале объекта приобретения, держателем которых не является приобретатель, отражаются как неконтролирующая доля участия в финансовой отчетности приобретателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли в капитале объекта приобретения отнесены на неконтролирующую долю участия.

Период оценки

45 Если первоначальный учет объединения бизнесов не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, приобретатель должен отразить в своей финансовой отчетности предварительные оценки в отношении тех статей, учет которых не завершен. Во время периода оценки приобретатель должен осуществлять ретроспективную корректировку предварительно оцененных сумм, признанных на дату приобретения, чтобы отразить новую информацию, полученную о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, затронули бы оценку сумм, признанных на указанную дату. Во время периода оценки приобретатель должен также признать дополнительные активы или обязательства в случае получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, привели бы к признанию таких активов и обязательств на эту дату. Период оценки заканчивается, как только приобретатель получает информацию, которую он искал о фактах и обстоятельствах, существовавших на дату приобретения, или узнает, что больше нет доступной информации. Однако период оценки не должен превышать один год с даты приобретения.

46 Период оценки - период после даты приобретения, во время которого приобретатель может осуществить корректировку предварительных оценок, признанных в отношении объединения бизнесов. Период оценки предоставляет приобретателю разумное время, чтобы получить информацию, необходимую для идентификации и оценки по состоянию на дату приобретения в соответствии с требованиями настоящего МСФО:

(a) идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения;

(b) возмещения, переданного объекту приобретения (или другой суммы, используемой при оценке гудвила);

(c) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, доли в капитале объекта приобретения, которой приобретатель владел ранее; и

(d) полученного в результате гудвила или прибыли от выгодной покупки.

47 Приобретатель должен рассмотреть все уместные факторы при определении того, должна ли информация, полученная после даты приобретения, привести к корректировке предварительно определенных сумм, или эта информация следует из событий, которые произошли после даты приобретения. В качестве уместных факторов можно назвать дату, когда дополнительная информация была получена, а также то, может ли приобретатель определить причину для изменения предварительных оценок. Информация, которая получена вскоре после даты приобретения, с большей степенью вероятности будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная несколько месяцев спустя. Например, продажа актива третьему лицу вскоре после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от его предварительной оценки справедливой стоимости на указанную дату, будет вероятно указывать на ошибку в предварительной оценке, если только событие, которое привело к изменению справедливой стоимости актива, не может быть установлено.

48 Приобретатель признает увеличение (уменьшение) предварительной оценки, признанной в отношении идентифицируемого актива (обязательства) посредством уменьшения (увеличения) гудвила. Однако новая информация, полученная во время периода оценки, может в некоторых случаях привести к корректировке предварительно определенной суммы более чем одного актива или обязательства. Например,

приобретатель мог принять обязательство оплатить убытки, связанные с несчастным случаем на одном из заводов объекта приобретения, которые полностью или частично покрываются полисом страхования гражданской ответственности объекта приобретения. Если приобретатель получает новую информацию во время периода оценки о справедливой стоимости на дату приобретения такого обязательства, корректировка гудвила, являющаяся результатом изменения предварительно определенной суммы, признанной в отношении обязательства, была бы компенсирована (полностью или частично) соответствующей корректировкой гудвила, являющейся результатом изменения предварительно определенной суммы, признанной в отношении требования к получению от страховщика.

49 Во время периода оценки приобретатель должен признать корректировки предварительных оценок, как будто учет объединения бизнесов был завершен на дату приобретения. Таким образом, приобретатель должен соответствующим образом пересмотреть сравнительную информацию за предыдущие периоды, представленную в финансовой отчетности, включая внесение изменений в амортизацию или другие статьи, влияющие на доход, признанный при завершении первоначального учета.

50 После окончания периода оценки приобретатель должен пересматривать учет объединения бизнесов только с целью исправления ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Определение того, что является частью сделки по объединению бизнесов

51 Между приобретателем и объектом приобретения могут существовать какие-либо отношения или договоренности, сложившиеся до начала переговоров относительно объединения бизнесов, или приобретатель и объект приобретения могут вступить в какое-либо соглашение во время переговоров, которое является отдельной операцией по отношению к объединению бизнесов. В обеих ситуациях приобретатель должен идентифицировать все суммы, которые не являются частью того, чем приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются при объединении бизнесов, то есть суммы, которые не являются частью обмена на объект приобретения. В рамках метода приобретения приобретатель должен признать только возмещение, переданное за объект приобретения, а также приобретенные активы и принятые обязательства в обмен на объект приобретения. Учет отдельных операций должен производиться согласно соответствующим МСФО.

52 Операция, совершаемая приобретателем, или от имени приобретателя, или прежде всего в пользу приобретателя или объединенной организации, а не в пользу объекта приобретения (или его прежних собственников) до объединения, с большой степенью вероятности будет отдельной операцией. Ниже представлены примеры отдельных операций, в отношении которых не должен применяться метод приобретения:

(а) операция, результатом которой является закрепление уже существовавших отношений между приобретателем и объектом приобретения;

(б) операция, в результате которой работники или прежние собственники объекта приобретения получают вознаграждение за будущие услуги; и

(с) операция, в результате которой объекту приобретения или его прежним собственникам возмещают проведенную ими за приобретателя оплату связанных с приобретением затрат.

В пунктах В50-В62 представлено соответствующее руководство по применению.

Затраты, связанные с приобретением

53 Затраты, связанные с приобретением, - затраты, которые несет приобретатель при осуществлении объединения бизнесов. Такие затраты включают комиссию посреднику; оплату консультационных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке и прочих профессиональных услуг; общие административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Приобретатель должен отразить в учете затраты, связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39.

Последующая оценка и учет

54 В целом приобретатель должен осуществлять последующую оценку и учет приобретенных активов, принятых или понесенных обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов, в соответствии с другими применимыми МСФО в зависимости от их характера. Однако настоящий МСФО содержит руководство по последующей оценке и учету следующих приобретенных активов, принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов:

- (а) обратно приобретенных прав;
- (b) условных обязательств, признанных на дату приобретения;
- (с) компенсирующих активов; и
- (d) условного возмещения.

В пункте В63 представлено соответствующее руководство по применению.

Обратно приобретенные права

55 Обратно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, амортизируется в течение оставшегося договорного периода по контракту, согласно которому право было предоставлено. Приобретатель, который впоследствии продает обратно приобретенное право третьему лицу, должен учесть балансовую стоимость нематериального актива при определении прибыли или убытка от продажи.

Условные обязательства

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнесов, по наибольшей из следующих сумм:

(а) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(б) суммы, первоначально признанной за вычетом, где необходимо, совокупной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 39.

Компенсирующие активы

57 В конце каждого последующего отчетного периода приобретатель должен оценить компенсирующий актив, который был признан на дату приобретения, на той же самой основе, что и компенсируемое обязательство или актив, в соответствии со всеми договорными ограничениями на его сумму, а в отношении компенсирующего актива, который впоследствии не оценивается по справедливой стоимости, - с оценкой руководством собираемости компенсирующего актива. Приобретатель должен прекратить признание компенсирующего актива только тогда, когда актив будет взыскан, продан, или приобретатель потеряет на него право каким-либо иным образом.

Условное возмещение

58 Некоторые изменения справедливой стоимости условного возмещения, которое приобретатель признает после даты приобретения, могут явиться результатом дополнительной информации, которую приобретатель получил после этой даты о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения. Такие изменения являются корректировками периода оценки в соответствии с пунктами 45-49. Однако изменения, являющиеся результатом событий, произошедших после даты приобретения, таких как достижение плановой прибыли, достижение указанной цены акции или достижение вехи в проекте по разработке, не являются корректировками периода оценки. Приобретатель должен отразить в учете изменения справедливой стоимости условного возмещения, которые не являются корректировками периода оценки, следующим образом:

(а) условное возмещение, классифицированное как собственный капитал, не должно переоцениваться, а его последующее погашение должно учитываться в составе капитала;

(б) прочее условное возмещение, которое:

(i) попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, оценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка в соответствии с указанным МСФО;

(ii) не попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, должно оцениваться по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости должны признаваться в составе прибыли или убытка.

Раскрытие информации

59 Приобретатель должен раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов, состоявшегося:

(a) в течение текущего отчетного периода; либо

(b) после конца отчетного периода, но прежде, чем финансовая отчетность одобрена к выпуску.

60 Для достижения цели, сформулированной в пункте 59, приобретатель должен раскрыть информацию, определенную в пунктах В64-В66.

61 Приобретатель должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнесов, состоявшимся в текущем периоде или в предыдущих отчетных периодах.

62 Для достижения цели, сформулированной в пункте 61, приобретатель должен раскрыть информацию, определенную в пункте В67.

63 Если определенные раскрытия, требуемые настоящим и другими МСФО, не достигают цели, сформулированной в пунктах 59 и 61, приобретатель должен раскрыть любую дополнительную информацию, необходимую для достижения таких целей.

Дата вступления в силу и переходные положения

Дата вступления в силу

64 Настоящий МСФО должен применяться на перспективной основе в отношении объединения бизнесов, для которого дата приобретения совпадает или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Однако настоящий МСФО должен быть применен только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 года или после этой даты. Если организация применит настоящий МСФО до 1 июля

2009 года, то она должна раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

64А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

64В Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, внесены изменения и дополнения в пункты 19, 30 и В56 и добавлены пункты В62А и В62В. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Поправки должны применяться на перспективной основе начиная с даты, когда организация применила настоящий стандарт впервые.

64С Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, добавлены пункты 65А-65Е. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация будет применять поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Поправки должны применяться к сумме условного возмещения, которое является результатом объединения бизнесов с датой приобретения, предшествующей применению настоящего стандарта, выпущенного в 2008 году.

64D *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

64Е МСФО (IFRS) 10, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 7, В13, В63(е) и Приложение А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10.

64F МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 20, 29, 33, 47, в определение справедливой стоимости в Приложении А, а также в пункты В22, В40, В43-В46, В49 и В64. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

64G Документом «Инвестиционные организации» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 7, а также добавлен пункт 2А. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «Инвестиционные организации». Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в документ «Инвестиционные организации».

64H *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

64I Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункты 40 и 58 и добавлен пункт 67А и соответствующий заголовок к нему. Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении объединений бизнесов с датой приобретения 1 июля 2014 года или позднее. Допускается досрочное применение. Организация вправе применить данную поправку досрочно при условии, что МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 37 (с учетом поправок, внесенных документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.») также применяются. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

64J Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2011-2013 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 2(а). Организация должна применять указанную поправку перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку досрочно в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

64K *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

64L *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Переходные положения

65 Активы и обязательства, возникшие в результате объединения бизнесов, даты приобретения которых предшествовали применению настоящего МСФО, не должны корректироваться с началом применения настоящего МСФО.

65A Сумма условного возмещения, которая является результатом объединения бизнесов с датой приобретения, предшествующей дате, когда организация впервые применила настоящий стандарт, выпущенный в 2008 году, не подлежит корректировке после первого применения настоящего стандарта. При последующем учете указанных сумм применяются пункты 65B-65E. Пункты 65B-65E не применяются в отношении суммы условного возмещения, которая является результатом объединения бизнесов, дата приобретения по которому наступает позднее или совпадает с датой, когда организация впервые применила настоящий стандарт, выпущенный в 2008 году. В пунктах 65B-65E объединение бизнесов означает исключительно объединения бизнесов, дата приобретения по которым предшествовала применению настоящего стандарта, выпущенного в 2008 году.

65B Если соглашение об объединении бизнесов предусматривает корректировку стоимости объединения, которая зависит от будущих событий, приобретатель должен включить сумму такой корректировки в стоимость объединения на дату приобретения, если корректировка является вероятной и может быть надежно оценена.

65C Соглашение об объединении бизнесов может допускать корректировки стоимости объединения бизнесов, которые зависят от одного или нескольких будущих событий. Корректировка может, например, зависеть от поддержания или достижения заявленного уровня прибыли в будущих периодах или от поддержания рыночной цены выпущенных инструментов. Как правило, оценить величину любой такой корректировки можно в момент первоначального учета объединения бизнесов, не ослабляя надежность информации, даже если существует некоторая неопределенность. Если будущие события не наступят или возникнет необходимость в пересмотре оценки, то стоимость объединения бизнесов должна быть скорректирована соответствующим образом.

65D Однако, если соглашение об объединении бизнесов предусматривает такую корректировку, она не включается в стоимость объединения бизнесов на момент первоначального учета объединения бизнесов, если такая корректировка либо не характеризуется как вероятная, либо не может быть оценена надежно. Если такая корректировка впоследствии станет вероятной и сможет быть оценена надежно, то

дополнительное возмещение следует рассматривать как корректировку стоимости объединения бизнесов.

65E В некоторых обстоятельствах приобретатель может быть обязан сделать последующий платеж в пользу продавца в качестве компенсации за уменьшение стоимости переданных активов, выпущенных долевых инструментов или обязательств, понесенных или принятых приобретателем в обмен на контроль над объектом приобретения. Именно это происходит, например, когда приобретатель гарантирует рыночную цену долевых или долговых инструментов, выпущенных как часть стоимости объединения бизнесов, и обязан выпустить дополнительные долевые или долговые инструменты, чтобы возместить первоначально установленную стоимость. В таких случаях увеличение стоимости объединения бизнесов не признается. В случае с долевыми инструментами справедливая стоимость дополнительной оплаты компенсируется равнозначным уменьшением признанной стоимости первоначально выпущенных инструментов. В случае с долговыми инструментами дополнительная оплата расценивается как уменьшение премии или увеличение дисконта первоначального выпуска.

66 Организация, такая как взаимное предприятие, которая еще не применяет МСФО (IFRS) 3 и совершает одно или более объединение бизнесов, которые были учтены с использованием метода приобретения, должна применять переходные положения, указанные в пунктах B68 и B69.

Налоги на прибыль

67 В отношении объединения бизнесов, при котором дата приобретения предшествует применению настоящего МСФО, приобретатель должен на перспективной основе применить требования пункта 68 МСФО (IAS) 12 с учетом поправок, внесенных настоящим МСФО. То есть приобретатель не должен корректировать учет предыдущих объединений бизнесов на ранее признанные изменения в признаваемых отложенных налоговых активах. Однако начиная с даты применения настоящего МСФО приобретатель должен признавать изменения в признанных отложенных налоговых активах как корректировку прибыли или убытка (или, если МСФО (IAS) 12 требует, вне состава прибыли или убытка).

Указание на МСФО (IFRS) 9

67A Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, ссылки на МСФО (IFRS) 9 следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39.

Прекращение действия МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2004 года)

68 Настоящий МСФО заменяет МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (в редакции 2004 года).

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Объект приобретения	Бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает приобретатель при объединении бизнесов .
Приобретатель	Организация, которая получает контроль над объектом приобретения .
Дата приобретения	Дата, на которую приобретатель получает контроль над объектом приобретения.
Бизнес	Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод, непосредственно инвесторами или другим собственниками, участниками или членами.
Объединение бизнесов	Операция или иное событие, при котором приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами . Операции, которые иногда упоминаются как «настоящие слияния» или «слияния равных», также являются объединением бизнесов в том смысле, в каком этот термин используется в настоящем МСФО.
Условное возмещение	Как правило, обязанность приобретателя передать дополнительные активы или доли в капитале прежним собственникам объекта приобретения в рамках обмена на контроль над объектом приобретения при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Однако, <i>условное возмещение</i> также может дать приобретателю право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий.
Доли в капитале	Для целей настоящего МСФО термин « <i>доли в капитале</i> » используется в широком смысле для обозначения долей владения инвестора в организациях, находящихся в собственности инвестора, и собственников, долей участников или членов взаимных предприятий .
Справедливая стоимость	<i>Справедливая стоимость</i> - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
Гудвил	Актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов , которые не идентифицируются и не признаются отдельно.
Идентифицируемый	Актив является <i>идентифицируемым</i> , если он: (а) отделим, то есть может быть отсоединен или выделен от организации и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация это сделать; либо (б) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли такие права передать или отделить от организации или от других прав и обязанностей.
Нематериальный актив	Идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Взаимное предприятие	Организация, отличная от организации, находящейся в собственности инвестора, которая обеспечивает дивиденды, снижение затрат или другие экономические выгоды непосредственно своим собственникам , членам или участникам. Например, общество взаимного страхования, кредитный союз, или кооперативная организация являются взаимными предприятиями.
Неконтролирующая доля участия	Доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию.
Собственники	В целях настоящего МСФО термин « <i>собственники</i> » используется в широком смысле для обозначения держателей долей в капитале организации, находящейся в собственности инвестора, собственников, членов или участников взаимных предприятий .

Приложение В Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Объединения бизнесов, включающие организации, находящиеся под общим контролем (применение пункта 2(с))

В1 Настоящий МСФО не распространяется на объединение бизнесов, включающее организации или бизнесы, находящиеся под общим контролем. Объединение бизнесов с участием организаций или бизнесов под общим контролем является объединением бизнесов, при котором все объединяющиеся организации или бизнесы в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами как до, так и после объединения бизнесов, и этот контроль не является временным.

В2 Группа физических лиц рассматривается как контролирующая некую организацию, если в результате соглашения они коллективно обладают полномочиями определять финансовую и операционную политику этой организации с целью получения выгоды от ее деятельности. Следовательно, объединение бизнесов не входит в сферу применения настоящего МСФО, когда одна и та же группа физических лиц по договору имеет коллективные полномочия определять финансовую и операционную политику каждой из объединяющихся организаций таким образом, чтобы получать выгоды от их деятельности, и эти полномочия не являются временными.

В3 Организация может контролироваться физическим лицом или группой физических лиц, действующих вместе согласно договору, и на это физическое лицо или группу физических лиц могут не распространяться требования по представлению финансовой отчетности согласно МСФО. Таким образом, для объединяющихся организаций нет необходимости быть включенными в одну и ту же консолидированную финансовую отчетность по объединению бизнесов, для того чтобы рассматриваться как объединение бизнесов, включающее организации, находящиеся под общим контролем.

В4 Величина неконтролирующих долей участия в каждой из объединяющихся организаций до и после объединения бизнесов не имеет значения при определении того, включает ли объединение бизнесов организации, находящиеся под общим контролем.

Аналогичным образом тот факт, что одна из объединяющихся организаций является дочерней организацией, исключенной из консолидированной финансовой отчетности группы, не является значимым при определении того, включает ли объединение бизнесов организации, находящиеся под общим контролем.

Определение объединения бизнесов (применение пункта 3)

В5 Настоящий МСФО определяет объединение бизнесов как операцию или иное событие, при которых приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. Приобретатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством способов, например:

- (a) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
- (b) путем принятия обязательств;
- (c) путем выпуска долей в капитале;
- (d) путем предоставления более одного вида возмещения; или
- (e) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора (см. пункт 43).

В6 Объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:

- (a) один или несколько бизнесов становятся дочерними организациями приобретателя, или чистые активы одного или нескольких бизнесов сливаются в приобретателя;
- (b) одна объединяющаяся организация передает свои чистые активы, или ее собственники передают свои доли в капитале другой объединяющейся организации или ее собственникам;
- (c) все объединяющиеся организации передают свои чистые активы или собственники таких организаций передают свои доли в капитале вновь сформированной организации (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции); или
- (d) группа прежних собственников одной из объединяющихся организаций получает контроль над объединенной организацией.

Определение бизнесов (применение пункта 3)

В7 Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Хотя бизнес, как правило, дает отдачу, отдача не требуется для

того, чтобы квалифицировать интегрированную совокупность как бизнес. Ниже представлено определение трех элементов бизнеса:

(а) **Вклад:** Любой экономический ресурс, который создает или может создать отдачу в результате применения одного или более процессов. Среди примеров можно назвать внеоборотные активы (включая нематериальные активы или права использовать внеоборотные активы), интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников.

(b) **Процесс:** Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает или может создать отдачу. Среди примеров можно назвать процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по управлению ресурсами. Эти процессы, как правило, документируются, но организованная рабочая сила, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи. (Системы бухгалтерского учета, выставления счетов, выплаты заработной платы и другие административные системы, как правило, не являются процессами, которые используются для создания отдачи.)

(с) **Отдача:** результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают или способны обеспечить доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам, членам или участникам.

В8 Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ею можно было управлять для достижения определенных целей, совокупности необходимы два существенных элемента - вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов, которые вместе используются или будут использоваться для создания отдачи. Однако бизнес не обязательно должен включать все вклады или процессы, которые продавец использовал при ведении такого бизнеса, если участники рынка способны приобрести бизнес и продолжать производить отдачу, например, путем интегрирования бизнеса с их собственными вкладами и процессами.

В9 Характер элементов бизнеса варьируется в зависимости от отрасли и структуры операций организации (деятельности), включая стадию развития организации. Существующий бизнес часто имеет множество различных видов вкладов, процессов и отдачи, тогда как у нового бизнеса зачастую есть небольшое количество вкладов и процессов, а иногда только один вид отдачи (продукт). Практически у всех бизнесов также есть обязательства, но их наличие не обязательно.

В10 Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, находящаяся на стадии развития, может и не иметь отдачи. Если отдачи нет, приобретатель должен рассмотреть другие факторы, чтобы определить, является ли данная совокупность бизнесом. Такие факторы включают среди прочего:

- (а) началось ли осуществление основной запланированной деятельности;
- (b) имеются ли в наличии работники, интеллектуальная собственность и другие вклады и процессы, которые могли бы применяться к указанным вкладам;
- (с) соблюдается ли план по производству отдачи; и
- (d) будет ли возможность получить доступ к клиентам, которые приобретут отдачу.

Не все перечисленные факторы обязательно должны присутствовать в конкретной интегрированной совокупности видов деятельности и активов на стадии становления, чтобы такую совокупность можно было классифицировать как бизнес.

B11 Определение того, является ли конкретная совокупность активов и видов деятельности бизнесом, должно быть основано на том, может ли участник рынка осуществлять такие интегрированные виды деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при оценке того, является ли конкретная совокупность бизнесом, не имеет значения, управлял ли продавец совокупностью как бизнесом или намеревается ли приобретатель управлять совокупностью как бизнесом.

B12 При отсутствии доказательств обратного конкретная совокупность активов и видов деятельности, в которой присутствует гудвил, должна расцениваться как бизнес. Однако, бизнес не обязательно должен обладать гудвиллом.

Определение приобретателя (применение пунктов 6 и 7)

B13 Руководство в МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»* должно использоваться, чтобы определить приобретателя - организацию, которая получает контроль над объектом приобретения. Если объединение бизнесов свершилось, но применение руководства, представленного в МСФО (IFRS) 10, ясно не указывает, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах B14-B18, при таком определении.

B14 При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем передачи денежных средств или других активов или путем принятия обязательств, приобретатель - это, как правило, организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства.

B15 При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем обмена долей в капитале, приобретатель - это, как правило, организация, которая выпускает доли в капитале. Однако при некоторых объединениях бизнесов, обычно упоминаемых как «обратные приобретения», организация-эмитент является объектом приобретения. В пунктах B19-B27 представлено руководство по учету обратного приобретения. Необходимо также рассмотреть другие уместные факты и обстоятельства для идентификации приобретателя при объединении бизнесов, осуществляемом путем обмена долей в капитале, включая:

(а) *относительные права голоса в объединенной организации после объединения бизнесов.* Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, собственники которой как группа сохраняют или получают наибольшую часть прав голоса в объединенной организации. При определении того, какая группа собственников сохраняет или получает наибольшую часть прав голоса, организация должна рассмотреть существование любых необычных или специальных договоренностей о голосовании и опционов, варрантов или конвертируемых ценных бумаг.

(б) *существование большой голосующей доли меньшинства в объединенной организации, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета.* Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, единственный собственник или организованная группа

собственников которой является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенной организации.

(с) *состав органа управления объединенной организации.* Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, собственники которой имеют возможность выбирать или назначать или снимать большинство членов органа управления объединенной организации.

(d) *состав старшего руководства объединенной организации.* Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, (прежнее) руководство которой доминирует в составе руководства объединенной организации.

(е) *условия обмена долей в капитале.* Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, которая платит премию сверх справедливой стоимости долей в капитале до объединения другой объединяющейся организации или организаций.

V16 Как правило, приобретателем выступает объединяющаяся организация, относительный размер которой (оцененный, например, в активах, выручке или прибыли) значительно больше размера другой объединяющейся организации или организаций.

V17 При объединении бизнесов, в котором участвуют более двух организаций, определение приобретателя должно включать рассмотрение, среди прочего, вопроса о том, какая из объединяющихся организаций инициировала объединение, а также относительный размер объединяющихся организаций.

V18 Новая организация, созданная с целью осуществления объединения бизнесов, не обязательно является приобретателем. Если новая организация создана с целью выпуска долей в капитале для осуществления объединения бизнесов, одна из объединяющихся организаций, которые существовали до объединения бизнесов, должна быть идентифицирована как приобретатель в соответствии с руководством, представленным в пунктах V13-V17. Напротив, новая организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства в качестве возмещения, может быть приобретателем.

Обратные приобретения

V19 Обратное приобретение происходит в том случае, когда организация, выпускающая ценные бумаги (приобретатель с юридической точки зрения), в целях учета идентифицируется как объект приобретения на основе руководства, представленного в пунктах V13-V18. Организация, доли в капитале которой приобретаются (объект приобретения с юридической точки зрения), в целях учета должна быть приобретателем в отношении операции, которая рассматривается как обратное приобретение. Например, обратные приобретения иногда происходят, когда частная действующая организация хочет стать публичной организацией, но не хочет регистрировать свои долевые инструменты. Чтобы достигнуть своей цели, частная организация договаривается о том, чтобы публичная организация приобрела доли в ее капитале в обмен на доли в капитале публичной организации. В этом примере публичная организация - это **приобретатель с юридической точки зрения**, потому что она выпустила свои доли в капитале, а частная организация - это **объект приобретения с юридической точки зрения**, потому что доли в ее капитале были приобретены. Однако применение руководства, приведенного в пунктах V13-V18, приводит к идентификации:

(а) публичной организации как **объекта приобретения** с точки зрения финансовой отчетности (приобретаемого, для целей учета, объекта); и

(б) частной организации как **приобретателя** с точки зрения финансовой отчетности (приобретателя для целей учета).

Приобретаемый, для целей учета, объект должен соответствовать определению бизнеса в отношении операции, которая будет отражена в учете как обратное приобретение, при этом применяются все принципы признания и оценки, изложенные в настоящем МСФО, включая требование признать гудвил.

Оценка переданного возмещения

В20 При обратном приобретении приобретатель, для целей учета, обычно не выпускает никакого возмещения для объекта приобретения. Вместо этого приобретаемый, для целей учета, объект обычно выпускает доли в своем капитале для собственников приобретателя, для целей учета. Следовательно, справедливая стоимость на дату приобретения возмещения, переданного приобретателем, для целей учета, за его долю в приобретаемом, для целей учета, объекте, основана на количестве долей в капитале, которые должна была бы выпустить организация, юридически являющаяся дочерней, чтобы предоставить собственникам организации, юридически являющейся материнской, такую же, в процентном соотношении, долю в капитале объединенной организации, которая получается в результате обратного приобретения. Справедливая стоимость доли в капитале, вычисленная таким образом, может использоваться как справедливая стоимость возмещения, переданного в обмен на объект приобретения.

Подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности

В21 Консолидированная финансовая отчетность, следующая за обратным приобретением, должна выпускаться под именем организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), но описанная в примечаниях как продолжение финансовой отчетности организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета) с одной лишь корректировкой, которая является ретроспективной корректировкой юридического капитала приобретателя, для целей учета, с целью отражения юридического капитала приобретаемого, для целей учета, объекта. Эта корректировка требуется, чтобы отразить юридический капитал организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Сравнительная информация, представленная в такой консолидированной финансовой отчетности, также корректируется на ретроспективной основе с целью отражения юридического капитала организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта).

В22 Так как такая консолидированная финансовая отчетность представляет продолжение финансовой отчетности организации, юридически являющейся дочерней, за исключением структуры ее капитала, то консолидированная финансовая отчетность отражает:

(а) активы и обязательства организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), признанные и оцененные по их балансовой стоимости до объединения;

(б) активы и обязательства организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), признанные и оцененные в соответствии с настоящим МСФО;

(с) остатки по счету нераспределенной прибыли и другим счетам собственного капитала организации, юридически являющейся дочерней, (приобретателя для целей учета) до объединения бизнесов;

(д) сумму, признанную в качестве выпущенных долевых инструментов в такой консолидированной финансовой отчетности, определенную путем прибавления выпущенных долевых инструментов организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), находящихся в обращении непосредственно перед объединением бизнесов, к справедливой стоимости организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Однако структура собственного капитала в такой консолидированной финансовой отчетности (то есть количество и вид выпущенных долевых инструментов) должна отражать структуру собственного капитала организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), включая долевые инструменты, выпущенные ею для осуществления объединения. Следовательно, структура собственного капитала организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), пересчитывается с использованием обменного коэффициента, установленного в договоре о приобретении, чтобы отразить количество долевых инструментов организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), выпущенных при обратном приобретении;

(е) пропорциональную неконтролирующей доле участия долю нераспределенной прибыли и других составляющих доли в капитале организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), по балансовой стоимости до объединения, как обсуждается в пунктах В23 и В24.

Неконтролирующая доля участия

В23 Иногда в случаях обратного приобретения некоторые собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта (приобретателя для целей учета) не обменивают доли в его капитале на долю в капитале организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Такие собственники расцениваются как неконтролирующая доля участия в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения. Это связано с тем, что собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, которые не участвуют в обмене своих долевых инструментов на долевые инструменты приобретателя, с юридической точки зрения, имеют долю только в результатах и чистых активах приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, а не в результатах и чистых активах объединенной организации. И наоборот, даже несмотря на то, что приобретатель, с юридической точки зрения, рассматривается как объект приобретения для целей учета, собственники приобретателя, с юридической точки зрения, имеют долю в результатах и чистых активах объединенной организации.

B24 Так как активы и обязательства приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта признаются и оцениваются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения (см. пункт B22(a)), то неконтролирующая доля участия при обратном приобретении должна отражать пропорциональную неконтролирующую долю участия акционеров в балансовой стоимости чистых активов приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта до объединения, даже если неконтролирующая доля участия при других приобретениях оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения.

Прибыль на акцию

B25 Как указывалось в пункте B22(d), структура собственного капитала, представленная в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, отражает структуру собственного капитала приобретателя, с юридической точки зрения (приобретаемого, для целей учета, объекта), включая долевые инструменты, выпущенные таким приобретателем для осуществления объединения бизнесов.

B26 В целях расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении (знаменатель при расчете прибыли на акцию) в течение периода, в котором произошло обратное приобретение:

(a) количество обыкновенных акций в обращении с начала данного периода до даты приобретения рассчитывается на основе средневзвешенного количества обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта (приобретателя для целей учета), находящихся в обращении в течение периода, умноженного на обменный коэффициент, установленный в соглашении о слиянии; и

(b) количество обыкновенных акций в обращении с даты приобретения до конца этого периода должно соответствовать действительному количеству обыкновенных акций приобретателя, с юридической точки зрения (приобретаемого, для целей учета, объекта), находящихся в обращении в течение этого периода.

B27 Базовая прибыль на акцию, раскрываемая для каждого сравнительного периода до даты приобретения, который представлен в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, должна рассчитываться делением

(a) прибыли или убытка приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, приходящихся на акционеров - владельцев обыкновенных акций в каждом из этих периодов, на

(b) средневзвешенное историческое количество обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта в обращении, умноженное на обменный коэффициент, установленный в соглашении о приобретении.

Признание конкретных приобретенных активов и принятых обязательств (применение пунктов 10-13)

Операционная аренда

В28 Приобретатель не должен признать активы или обязательства, связанные с операционной арендой, в которой объект приобретения является арендатором, кроме случаев, требуемых в соответствии с пунктами В29 и В30.

В29 Приобретатель должен определить, благоприятны или нет условия каждой операционной аренды, в которой объект приобретения является арендатором. Приобретатель должен признать нематериальный актив, если условия операционной аренды являются благоприятными по сравнению с рыночными условиями, и обязательство, если условия являются неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями. В пункте В42 представлено руководство по оценке справедливой стоимости на дату приобретения активов, находящихся в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем.

В30 Идентифицируемый нематериальный актив может быть связан с операционной арендой, что может подтверждаться готовностью участников рынка заплатить цену за аренду, даже если она заключается на рыночных условиях. Например, аренда полосы в аэропорту или места розничной торговли в наиболее посещаемой области магазина могла бы обеспечить выход на рынок или другие будущие экономические выгоды, которые квалифицируются как идентифицируемые нематериальные активы, такие как отношения с клиентами. В этой ситуации приобретатель должен признать соответствующий идентифицируемый нематериальный актив (активы) в соответствии с пунктом В31.

Нематериальные активы

В31 Приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнесов. Нематериальный актив является идентифицируемым, если он удовлетворяет либо критерию делимости, либо договорно-юридическому критерию.

В32 Нематериальный актив, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию, является идентифицируемым, даже если актив не является обращающимся или делимым от объекта приобретения или от других прав и обязанностей. Например:

(а) Объект приобретения арендует производственные мощности в рамках операционной аренды, условия которой являются благоприятными по сравнению с условиями рынка. Условия аренды однозначно запрещают передачу арендного договора (посредством продажи или субаренды). Сумма, на которую условия аренды являются более благоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок по тем же самым или подобным предметам аренды, является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию признания, что позволяет признавать его отдельно от гудвила, даже притом, что приобретатель не может продать или каким-либо иным способом передать арендный договор.

(б) Объект приобретения владеет и управляет атомной электростанцией. Лицензия на управление такой электростанцией является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если приобретатель не может продать или передать такую лицензию отдельно от приобретенной электростанции. Приобретатель может признать справедливую стоимость

лицензии и справедливую стоимость электростанции как единый актив в целях финансовой отчетности, если сроки полезного использования таких активов аналогичны.

(с) Объекту приобретения принадлежит технологический патент. Он передал лицензию на этот патент другим лицам для их исключительного использования за пределами внутреннего рынка в обмен на получение установленного процента от будущей зарубежной выручки. И технологический патент, и соответствующее лицензионное соглашение удовлетворяют договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если бы продажа или обмен патента и соответствующего лицензионного соглашения отдельно друг от друга были бы невозможны.

V33 Критерий отделимости означает, что приобретенный нематериальный актив может быть отсоединен от или выделен из объекта приобретения и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Нематериальный актив, который приобретатель был бы в состоянии продать, защитить лицензией или каким-либо иным образом обменять на что-либо ценное, удовлетворяет критерию отделимости, даже если приобретатель не намеревается продавать, защищать лицензией или обменивать его каким-либо иным образом. Приобретенный нематериальный актив удовлетворяет критерию отделимости, если есть доказательства обменных операций с активами такого же вида или активами подобного вида, даже если такие операции являются нечастыми, и независимо от того, вовлечен ли в них приобретатель. Например, клиентские базы и базы подписчиков часто защищаются лицензией и, таким образом, удовлетворяют критерию отделимости. Даже если объект приобретения полагает, что его клиентская база обладает особенностями, отличными от других клиентских баз, тот факт, что клиентские базы в целом часто защищаются лицензией, означает, что приобретенная клиентская база удовлетворяет критерию отделимости. Однако клиентская база, приобретенная при объединении бизнесов, не удовлетворяет критерию отделимости, если условия соблюдения конфиденциальности или другие соглашения мешают организации продавать, предоставлять в аренду или каким-либо иным образом обменивать информацию о своих клиентах.

V34 Нематериальный актив, который сам по себе неотделим от объекта приобретения или объединенной организации, удовлетворяет критерию отделимости, если он отделим в совокупности с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Например:

(а) Участники рынка обменивают нематериальные активы, представленные обязательствами по депозитам и связанными с ними отношениями с вкладчиками, в наблюдаемых операциях обмена. Поэтому приобретатель должен признавать нематериальный актив в виде отношений с вкладчиками отдельно от гудвила.

(b) Объекту приобретения принадлежит зарегистрированная торговая марка, а также задокументированные, но незапатентованные специальные технические знания, используемые в производстве продукта под этой торговой маркой. Чтобы передать право собственности на торговую марку, собственник также обязан передавать всё необходимое новому собственнику для производства продуктов или услуг, неотличимых от продуктов или услуг, производимых прежним собственником. Поскольку незапатентованные специальные технические знания должны быть отделены от объекта приобретения или объединенной организации и проданы в случае продажи связанной торговой марки, они удовлетворяют критерию отделимости.

Обратно приобретенные права

В35 В рамках объединения бизнесов приобретатель может повторно приобрести право, которое он ранее предоставил объекту приобретения на использование одного или более признанных или непризнанных активов приобретателя. Примеры таких прав включают право использовать торговое наименование приобретателя в соответствии с франчайзинговым соглашением или право использовать технологию приобретателя в соответствии с лицензионным соглашением. Обратное приобретенное право - идентифицируемый нематериальный актив, который приобретатель признает отдельно от гудвила. В пункте 29 представлено руководство по оценке обратно приобретенного права, а пункт 55 содержит руководство по последующему учету обратно приобретенного права.

В36 Если условия договора, дающего начало обратно приобретенному праву, являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, приобретатель должен признать прибыль или убыток от урегулирования. В пункте В52 представлено руководство по оценке такой прибыли или убытка от урегулирования.

Объединенная рабочая сила и другие неидентифицируемые статьи

В37 Приобретатель суммирует в составе гудвила стоимость приобретенного нематериального актива, который не является идентифицируемым на дату приобретения. Например, приобретатель может наделять стоимостью наличие объединенной рабочей силы, которая является существующим штатом работников, позволяющим приобретателю продолжать вести приобретенный бизнес начиная с даты приобретения. Объединенная рабочая сила не представляет собой интеллектуальный капитал квалифицированной рабочей силы - (зачастую специализированные) знания и опыт, приносимые работниками объекта приобретения в свою работу. Поскольку объединенная рабочая сила не является идентифицируемым активом, который признается отдельно от гудвила, любая стоимость, приписанная ей, включается в состав гудвила.

В38 Приобретатель также суммирует в составе гудвила любую стоимость, приписанную статьям, которые не удовлетворяют критериям актива на дату приобретения. Например, приобретатель мог бы наделять стоимостью потенциальные договоры, по которым объект приобретения ведет переговоры с предполагаемыми новыми клиентами на дату приобретения. Поскольку такие потенциальные договоры сами по себе не являются активами на дату приобретения, приобретатель не признает их отдельно от гудвила. Приобретатель не должен впоследствии реклассифицировать стоимость этих договоров из гудвила по причине событий, которые происходят после даты приобретения. Однако приобретатель должен оценить факты и обстоятельства, окружающие события, которые происходят вскоре после приобретения, чтобы определить, существовал ли отдельно идентифицируемый нематериальный актив на дату приобретения.

В39 После первоначального признания приобретатель учитывает нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнесов, в соответствии с положениями МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Однако, как указано в пункте 3 МСФО (IAS) 38, учет некоторых приобретенных нематериальных активов после первоначального признания, регламентируется другими МСФО.

В40 Критерии идентифицируемости определяют, признается ли нематериальный актив отдельно от гудвила. Однако критерии не предоставляют руководство по оценке справедливой стоимости нематериального актива и не ограничивают допущения,

используемые при оценке справедливой стоимости нематериального актива. Например, приобретатель принимает во внимание допущения, используемые участниками рынка при установлении цены нематериального актива, такие как ожидания будущего возобновления договора, при оценке справедливой стоимости. Вовсе не обязательно, чтобы возобновление само соответствовало критериям идентифицируемости. (Однако см. пункт 29, который содержит исключение из принципа оценки справедливой стоимости обратно приобретенных прав, признанных при объединении бизнесов.) В пунктах 36 и 37 МСФО (IAS) 38 представлено руководство по определению того, должны ли нематериальные активы объединяться в одну единицу учета с другими нематериальными или материальными активами.

Оценка справедливой стоимости специфических идентифицируемых активов и неконтролирующей доли участия в объекте приобретения (применение пунктов 18 и 19)

Активы с неопределенными денежными потоками (оценочные резервы)

В41 Приобретатель не обязан признавать отдельный оценочный резерв на дату приобретения активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые оценены по справедливой стоимости на дату приобретения, потому что последствия неопределенности в отношении будущих денежных потоков включаются в оценку справедливой стоимости. Например, поскольку настоящий МСФО требует, чтобы приобретатель оценил приобретенную дебиторскую задолженность, включая кредиты и займы выданные, по справедливой стоимости на дату приобретения, приобретатель не признает отдельный оценочный резерв в отношении предусмотренных договором денежных потоков, которые расцениваются как безнадежные на эту дату.

Активы, находящиеся в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем

В42 При оценке справедливой стоимости на дату приобретения актива, такого как здание или патент, который находится в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем, приобретатель должен принять во внимание условия арендного договора. Другими словами, приобретатель не признает отдельный актив или обязательство, если условия операционной аренды являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями, как это требуется пунктом В29 в отношении аренды, по которой объект приобретения является арендатором.

Активы, которые приобретатель намеревается не использовать или использовать таким способом, который отличается от способов, которые

другие участники рынка применяли бы при использовании таких активов

В43 С целью сохранения своего конкурентного положения или по другим причинам приобретатель может иметь намерение отказаться от активного использования приобретенного нефинансового актива или намереваться использовать данный актив таким образом, который не соответствует его наилучшему и наиболее эффективному использованию. Например, такая ситуация может иметь место в отношении приобретенного нематериального актива, связанного с научно-исследовательскими разработками, который приобретатель планирует использовать в «защитных» целях, предотвращая его использование другими лицами. Тем не менее приобретатель должен оценивать справедливую стоимость нефинансового актива, исходя из допущения о его наилучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка в соответствии с допустимыми исходными условиями оценки как при первоначальной оценке, так и при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие для последующего теста на обесценение.

Неконтролирующая доля участия в объекте приобретения

В44 Настоящий МСФО разрешает приобретателю оценить неконтролирующую долю участия в объекте приобретения по справедливой стоимости на дату приобретения. В некоторых случаях приобретатель может оценить справедливую стоимость неконтролирующей доли участия на дату приобретения на основе котируемой цены долей объекта приобретения на активном рынке (т. е. тех долей, держателем которых приобретатель не является). В других ситуациях, однако, котируемая цена активного рынка на долевые инструменты объекта приобретения может быть недоступна. В таких ситуациях приобретатель оценивает справедливую стоимость неконтролирующей доли участия, используя другие модели оценки.

В45 Справедливая стоимость доли приобретателя в объекте приобретения и неконтролирующей доли участия из расчета на акцию может отличаться. Главное различие, вероятно, будет состоять во включении премии за контроль в справедливую стоимость из расчета на акцию доли приобретателя в объекте приобретения или, наоборот, включение скидки за отсутствие контроля (также именуемой скидкой за неконтролирующую долю участия) в справедливую стоимость неконтролирующей доли участия из расчета на акцию, если участники рынка учитывали бы такую премию или скидку при установлении цены на неконтролирующую долю участия.

Оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

Оценка справедливой стоимости доли приобретателя в объекте приобретения на дату приобретения с использованием моделей оценки (применение пункта 33)

В46 При объединении бизнесов, осуществляемом без передачи возмещения, приобретатель должен заменить справедливую стоимость на дату приобретения своей доли в объекте приобретения на справедливую стоимость на дату приобретения переданного возмещения с целью оценки гудвила или прибыли от выгодной покупки (см. пункты 32-34).

Специальные соображения при применении метода приобретения к объединению взаимных предприятий (применение пункта 33)

В47 В случае если два взаимных предприятия объединяются, справедливая стоимость капитала или долей участников в объекте приобретения (или справедливая стоимость объекта приобретения) может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость долей участников, переданных приобретателем. В этой ситуации пункт 33 требует, чтобы приобретатель определил сумму гудвила посредством использования справедливой стоимости на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения доли в капитале приобретателя, переданной в качестве возмещения. Кроме того, приобретатель при объединении взаимных предприятий должен признать чистые активы объекта приобретения как прямое дополнение к капиталу в своем отчете о финансовом положении, а не как дополнение к нераспределенной прибыли, что соответствует способу, который используют другие виды организаций, применяя метод приобретения.

В48 Хотя взаимные предприятия во многом схожи с другими видами бизнеса, у них есть отличительные особенности, которые обусловлены прежде всего тем, что их участники являются и клиентами, и собственниками. Участники взаимных предприятий вообще ожидают получать выгоды за свое членство часто в форме уменьшения выплат, взимаемых за товары и услуги, или в форме патронажных дивидендов. Часть патронажных дивидендов, распределенных для каждого участника, часто основана на объеме оборота бизнеса участника с взаимным предприятием в течение года.

В49 Оценка справедливой стоимости взаимного предприятия должна включать допущения, которые участники рынка сделали бы о будущих выгодах участника, а также любые другие уместные допущения участников рынка о взаимном предприятии. Например, метод приведенной стоимости может использоваться, чтобы оценить справедливую стоимость взаимного предприятия. Денежные потоки, используемые как исходные данные для модели, должны быть определены исходя из ожидаемых денежных потоков взаимного предприятия, которые, как правило, отражают уменьшение вознаграждения участника, такие как пониженные выплаты, взимаемые за товары и услуги.

Определение того, что составляет часть операции по объединению бизнесов (применение пунктов 51 и 52)

В50 Приобретатель должен рассмотреть следующие факторы, которые не являются взаимно исключаящими и каждый из которых не носит характера заключения, чтобы

определить, является ли операция частью обмена на объект приобретения или она является отдельной от объединения бизнесов:

(а) **Причины операции.** Понимание причин, почему стороны объединения (приобретатель и объект приобретения и их собственники, директора и менеджеры и их агенты) вступили в ту или иную операцию или соглашение, может помочь установить, является ли такая операция или соглашение частью переданного возмещения и приобретенных активов или принятых обязательств. Например, если операция проводится, прежде всего, для выгоды приобретателя или объединенной организации, а не для выгоды объекта приобретения или его прежних собственников до объединения, такая часть уплаченной цены операции (и любые связанные активы или обязательства) с меньшей вероятностью будет частью обмена на объект приобретения. Следовательно, приобретатель осуществлял бы учет такой части отдельно от объединения бизнесов.

(b) Кто **инициировал операцию.** Понимание того, кто инициировал операцию, также может помочь установить, является ли операция частью обмена на объект приобретения. Например, операция или какое-либо другое событие, инициированное приобретателем, может иметь целью обеспечение будущих экономических выгод приобретателю или объединенной организации, при этом объект приобретения или его прежние собственники до объединения могут получить лишь незначительные выгоды или вообще их не получить. С другой стороны, менее вероятно, что операция или соглашение, инициированное объектом приобретения или его прежними собственниками, будет в пользу приобретателя или объединенной организации. Однако, такая операция с большей вероятностью будет частью операции по объединению бизнесов.

(c) **Сроки проведения операции.** Сроки проведения операции также могут помочь установить, является ли она частью обмена на объект приобретения. Например, операция между приобретателем и объектом приобретения, которая совершается во время переговоров об условиях объединения бизнесов, возможно, была заключена в ожидании объединения бизнесов, чтобы обеспечить будущие экономические выгоды приобретателю или объединенной организации. В этом случае объект приобретения или его прежние собственники до объединения, вероятно, получают лишь незначительные выгоды от операции или вообще их не получают, за исключением выгод, которые они получают как часть объединенной организации.

Эффективное урегулирование существовавших ранее отношений между приобретателем и объектом приобретения при объединении бизнесов (применение пункта 52(a))

B51 Между приобретателем и объектом приобретения могут быть отношения, упоминаемые здесь как «существовавшие ранее отношения», которые существовали прежде, чем они рассмотрели возможность объединения бизнесов. Существовавшие ранее отношения между приобретателем и объектом приобретения могут быть договорными (например, продавец и клиент или лицензиар и лицензиат) или недоговорными (например, истец и ответчик).

B52 Если действующее объединение бизнесов улаживает существовавшие ранее отношения, приобретатель признает прибыль или убыток, оцененный следующим образом:

(а) для существовавших ранее недоговорных отношений (таких как судебный процесс) - по справедливой стоимости;

(b) для существовавших ранее договорных отношений - по меньшей сумме из сумм (i) и (ii):

(i) сумма, на которую договор является выгодным или невыгодным с точки зрения приобретателя по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями. (Неблагоприятный договор - договор, который является неблагоприятным по сравнению с текущими условиями рынка. Такой договор не обязательно является обременительным договором, по которому неизбежные затраты, необходимые для выполнения обязанностей по договору, превышают экономическую выгоду, получение которой ожидается по договору);

(ii) сумма предусмотренных договором условий урегулирования, доступная для того контрагента, для которого договор является невыгодным.

Если (ii) меньше, чем (i), разница включается в учет объединения бизнесов.

Сумма признанной прибыли или убытка может зависеть частично от того, признал ли ранее приобретатель соответствующий актив или обязательство, и заявленная прибыль или убыток поэтому могут отличаться от суммы, вычисленной в соответствии с изложенными выше требованиями.

B53 Существовавшие ранее отношения могут быть договором, который приобретатель признает как обратно приобретенное право. Если договор включает условия, которые являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с ценами для текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, приобретатель признает, отдельно от объединения бизнесов, прибыль или убыток от эффективного урегулирования договора, оцененный в соответствии с пунктом B52.

Соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам (применение пункта 52(b))

B54 Являются ли соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам условным возмещением при объединении бизнесов или отдельными операциями, зависит от характера соглашений. Понимание того, почему соглашение о приобретении включает положение об условных платежах, кто инициировал соглашение и когда стороны вступили в соглашение, может оказаться полезным при оценке характера соглашения.

B55 Если не ясно, является ли соглашение о платежах работникам или продающим акционерам частью обмена на объект приобретения или операцией, отдельной от объединения бизнесов, приобретатель должен рассмотреть следующие показатели:

(a) *Продолжающаяся занятость.* Условия продолжающейся занятости, установленные продающими акционерами, которые становятся ключевыми работниками, могут быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Соответствующие условия продолжающейся занятости могут быть включены в трудовое соглашение, соглашение о приобретении или какой-либо другой документ. Соглашение об условном возмещении, согласно которому платежи автоматически прекращаются в случае прекращения занятости, является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения. Соглашения, по которым прекращение занятости не влияет на условные платежи, могут указывать, что условные платежи - это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.

(b) *Период продолжающейся занятости.* Если период необходимой занятости совпадает с периодом условных платежей или длиннее этого периода, этот факт может указывать, что условные платежи - это, по сути, вознаграждение.

(c) *Уровень вознаграждения.* Ситуации, когда вознаграждение работников, кроме условных платежей, находится на разумном уровне по сравнению с вознаграждением других ключевых работников в объединенной организации, могут указывать, что условные платежи - это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.

(d) *Дополнительные платежи работникам.* Если продающие акционеры, которые не становятся работниками, получают более низкие условные выплаты из расчета на акцию, чем продающие акционеры, которые становятся работниками объединенной организации, этот факт может указывать на то, что дополнительная сумма условных платежей продающим акционерам, которые становятся работниками, является вознаграждением.

(e) *Количество акций в собственности.* Относительное количество акций, принадлежавших продающим акционерам, которые остаются ключевыми работниками, может быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Например, если продающие акционеры, которым принадлежали, по существу, все акции в объекте приобретения, продолжают работать в качестве ключевых работников, этот факт может указывать на то, что соглашение, по сути, является соглашением об участии в прибыли, целью которого является обеспечение вознаграждения за услуги, предоставленные после объединения. В качестве альтернативы, если продающим акционерам, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, принадлежало только небольшое количество акций объекта приобретения и все продающие акционеры получают одну и ту же сумму условного возмещения из расчета на акцию, этот факт может указывать на то, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Доли владения до приобретения, находящиеся в собственности сторон, связанных с продающими акционерами, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, таких как члены семьи, также необходимо принять во внимание.

(f) *Связь с оценкой.* Если первоначальное возмещение, переданное на дату приобретения, основывается на нижней границе диапазона, установленного при оценке объекта приобретения и формула условной выплаты связана с методом оценки, этот факт может предполагать, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Напротив, если формула условной выплаты совместима с предыдущими соглашениями об участии в прибыли, этот факт может предполагать, что сущностью соглашения является предоставление вознаграждения.

(g) *Формула для определения возмещения.* Формула, используемая для определения условного платежа, может оказаться полезной при оценке сущности соглашения. Например, если условная выплата определяется как кратное прибыли, это может предполагать, что обязанность является условным возмещением при объединении бизнесов и что формула предназначена, чтобы установить или проверить правильность справедливой стоимости объекта приобретения. Напротив, условная выплата, которая является указанным процентом от прибыли, могла бы предполагать, что обязанность перед работниками является соглашением об участии в прибыли с целью вознаграждения работников за предоставленные услуги.

(h) *Другие соглашения и вопросы.* Условия других соглашений с продающими акционерами (таких как соглашения об отсутствии конкуренции, договоры в стадии исполнения, договоры на предоставление консультационных услуг и соглашения об аренде собственности) и порядок учета налога на прибыль с условных платежей могут указывать на то, что условные платежи относятся к чему-то другому, нежели к возмещению за объект приобретения. Например, в связи с приобретением приобретатель

мог бы вступить в соглашение об аренде собственности со значительным продающим акционером. Если арендные платежи, определенные в соглашении об аренде, значительно ниже рыночной цены, некоторые или все условные платежи арендодателю (продающему акционеру), требуемые в соответствии с отдельным соглашением относительно условных платежей, могли бы быть, по сути, платежами за использование арендованной собственности, которую приобретатель должен признать отдельно в своей финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Напротив, если соглашение об аренде определяет арендные платежи, которые соответствуют рыночным условиям для арендованной собственности, соглашение об условных платежах продающему акционеру может быть условным возмещением при объединении бизнесов.

Вознаграждение приобретателя, осуществляемое в форме выплат на основе акций, обменное на вознаграждения работникам объекта приобретения, осуществляемые выплатами на основе акций (применение пункта 52(b))

B56 Приобретатель может обменять свои вознаграждения в форме выплат на основе акций⁵⁶ (замещающее вознаграждение) на вознаграждения работникам объекта приобретения. Обмен опционами на акции или другими вознаграждениями в форме выплат на основе акций в соединении с объединением бизнесов отражается в учете как модификация вознаграждений в форме выплат на основе акций в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций». Если приобретатель заменяет вознаграждения объекта приобретения, то рыночная оценка замещающего вознаграждения полностью или частично должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнесов. В пунктах B57-B62 представлено руководство по распределению рыночной оценки. Однако в ситуациях, когда вознаграждения объекта приобретения истекли бы вследствие объединения бизнесов и когда приобретатель замещает такие вознаграждения, даже притом, что он не обязан это делать, рыночная оценка замещающих вознаграждений должна быть полностью признана как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. То есть рыночная оценка таких вознаграждений не должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнесов. Приобретатель обязан заменить вознаграждения объекта приобретения, если у объекта приобретения или его работников есть возможность осуществить замену в принудительном порядке. Например, в целях применения данного руководства приобретатель обязан заменить вознаграждения объекта приобретения, если замена требуется:

- (a) условиями соглашения о приобретении;
- (b) условиями вознаграждений объекта приобретения; или
- (c) применимым законодательством и нормативными актами.

⁵⁶ В пунктах B56-B62 термин «вознаграждения в форме выплат на основе акций» обозначает операции по выплатам на основе акций, права на которые как уже перешли, так и еще не перешли.

B57 Чтобы определить часть замещающего вознаграждения, которая является частью возмещения, переданного за объект приобретения, а также часть, которая является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения, приобретатель должен

оценить как замещающее вознаграждение, предоставленное приобретателем, так и вознаграждения объекта приобретения на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. Часть рыночной оценки замещающего вознаграждения, которая является частью возмещения, переданного в обмен на объект приобретения, равняется части вознаграждения объекта приобретения, которая относится на услуги, предоставленные после объединения.

В58 Часть замещающего вознаграждения, которая относится на услуги, предоставленные до объединения, является рыночной оценкой вознаграждения объекта приобретения, умноженной на отношение части истекшего периода перехода прав к большему из: совокупного периода перехода прав или первоначального периода перехода прав вознаграждения объекта приобретения. Период перехода прав - период, в течение которого все указанные условия перехода прав должны быть выполнены. Условия перехода прав определены в МСФО (IFRS) 2.

В59 Часть замещающего вознаграждения, права на которую не перешли, относимая на услуги, предоставленные после объединения и поэтому признанная как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, равняется совокупной рыночной оценке замещающего вознаграждения за вычетом суммы, относимой на услуги, предоставленные до объединения. Поэтому приобретатель относит любое превышение рыночной оценки замещающего вознаграждения над рыночной оценкой вознаграждения объекта приобретения на услуги после объединения и признает такое превышение как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Приобретатель должен отнести часть замещающего вознаграждения на услуги, предоставленные после объединения, если предоставление услуг после объединения потребует независимо от того, оказали ли работники все услуги, требуемые для перехода прав на вознаграждения объекта приобретения, до даты приобретения.

В60 Часть замещающего вознаграждения, права на которую не перешли, относимая на услуги, предоставляемые до объединения, а также часть, относимая на услуги, предоставляемые после объединения, должна отражать наилучшую доступную оценку количества замещающих вознаграждений, переход прав на которые ожидается. Например, если рыночная оценка части замещающего вознаграждения, относимого на услуги до объединения, составляет 100 д. е. и приобретатель ожидает переход прав только на 95 процентов вознаграждения, сумма, включенная в возмещение, переданное при объединении, составляет 95 д. е. Изменения в предполагаемом количестве замещающих вознаграждений, переход прав на которые ожидается, отражаются в стоимости вознаграждения за периоды, в которых произошли изменения или изъятия, а не как корректировки возмещения, переданного при объединении бизнесов. Аналогично последствия других событий, такие как модификации или окончательный результат обусловленных достижением результатов вознаграждений, которые происходят после даты приобретения, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 при определении стоимости вознаграждения за период, в котором произошло соответствующее событие.

В61 Те же самые требования к определению части замещающего вознаграждения, относимой на услуги до объединения и после объединения, применяются независимо от того, классифицируется ли замещающее вознаграждение как обязательство или как долевой инструмент в соответствии с положениями МСФО (IFRS) 2. Все изменения в рыночной оценке вознаграждений, классифицированных как обязательства после даты приобретения, и соответствующие эффекты по налогу на прибыль признаются в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, приобретателя в том периоде (периодах), в котором происходят изменения.

В62 Налог на прибыль с замещающих вознаграждений по выплатам на основе акций должен быть признан в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Операции объекта приобретения по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами

В62А У объекта приобретения могут быть неоплаченные операции по выплатам на основе акций, которые приобретатель не обменивает на свои операции по выплатам на основе акций. Будучи перешедшими, права на такие операции объекта приобретения, предполагающие выплаты на основе акций, являются частью неконтролирующей доли участия в объекте приобретения и оцениваются на основе их рыночной оценки. Будучи неперешедшими, права оцениваются по их рыночной оценке, как будто дата приобретения является датой предоставления в соответствии с пунктами 19 и 30.

В62В Рыночная оценка неперешедших прав по операциям по выплатам на основе акций относится на неконтролирующую долю участия исходя из отношения части завершившегося периода перехода прав к более продолжительному периоду из совокупного периода перехода прав или первоначального периода перехода прав по операции по выплатам на основе акций. Остаток относится на услуги после объединения.

Другие МСФО, в которых представлено руководство по последующей оценке и учету (применение пункта 54)

В63 Среди примеров других МСФО, в которых представлено руководство по последующей оценке и учету приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов:

(a) МСФО (IAS) 38 регламентирует учет идентифицируемых нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнесов. Приобретатель оценивает гудвил на сумму, признанную на дату приобретения за вычетом любых накопленных убытков от обесценения. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» регламентирует учет убытков от обесценения.

(b) МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» представляет руководство по последующему учету договоров страхования, приобретенных при объединении бизнесов.

(c) МСФО (IAS) 12 регламентирует последующий учет отложенных налоговых активов (включая непризнанные отложенные налоговые активы) и обязательств, приобретенных при объединении бизнесов.

(d) МСФО (IFRS) 2 представляет руководство по последующей оценке и учету части вознаграждений замещения, которые осуществляются в форме выплат на основе акций, выпущенных приобретателем, которые относятся на будущие услуги работников.

(e) МСФО (IFRS) 10 представляет руководство по учету изменений в доле владения материнской организации в дочерней организации после получения контроля.

Раскрытие информации (применение пунктов 59 и 61)

В64 Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 59, приобретатель должен раскрывать следующую информацию для каждого объединения бизнесов, произошедшего в течение периода:

- (a) название и описание объекта приобретения;
- (b) дату приобретения;
- (c) процент приобретенных голосующих долей в капитале;

(d) основные причины объединения бизнесов и описание того, каким образом приобретатель получил контроль над объектом приобретения;

(e) качественное описание факторов, которые составляют признанный гудвил, таких как ожидаемая синергия от объединяющихся операций объекта приобретения и приобретателя, нематериальные активы, которые не удовлетворяют критериям отдельного признания, или других факторов;

(f) справедливая стоимость на дату приобретения совокупного переданного возмещения и справедливая стоимость на дату приобретения каждого из основных видов возмещения, таких как:

(i) денежные средства;

(ii) прочие материальные или нематериальные активы, включая бизнес или дочернюю организацию приобретателя;

(iii) принятые обязательства, например обязательства по условному возмещению; и

(iv) доли в капитале приобретателя, включая количество выпущенных или выпускаемых инструментов или долей участия, и метод оценки справедливой стоимости таких инструментов или долей участия;

(g) для соглашений об условном возмещении и компенсирующих активов:

(i) сумму, признанную на дату приобретения;

(ii) описание соглашения и основы определения суммы платежа; и

(iii) оценку диапазона результатов (недисконтированных) или, если диапазон не может быть оценен, раскрытие этого факта и причин, почему диапазон не может быть оценен. Если максимальная сумма платежа не ограничена, то приобретатель должен раскрыть этот факт;

(h) для приобретенной дебиторской задолженности:

(i) справедливую стоимость дебиторской задолженности;

(ii) валовую сумму к получению по договору; и

(iii) наилучшую оценку на дату приобретения предусмотренных договором денежных потоков, которые, согласно ожиданиям, не будут взысканы.

Раскрытия должны быть представлены по основным классам дебиторской задолженности, таким как кредиты и займы выданные, прямая финансовая аренда и любым другим классам дебиторской задолженности;

(i) суммы, признанные на дату приобретения, каждого основного класса приобретенных активов и принятых обязательств;

(j) для каждого условного обязательства, признанного в соответствии с пунктом 23, информация, требуемая пунктом 85 МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*». Если условное обязательство не признано, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, то приобретатель должен раскрыть:

(i) информацию, требуемую пунктом 86 МСФО (IAS) 37; и

(ii) причины, почему обязательство не может быть надежно оценено;

(k) общую сумму гудвила, которая, согласно ожиданиям, будет подлежать вычету в налоговых целях;

(l) для операций, которые признаны отдельно от приобретения активов и принятия обязательств при объединении бизнесов в соответствии с пунктом 51:

(i) описание каждой операции;

(ii) как приобретатель отразил каждую операцию в учете;

(iii) суммы, признанные по каждой операции, и статью в финансовой отчетности, в которой признана каждая сумма; и

(iv) если операция является эффективным урегулированием существовавших ранее отношений - метод, используемый для определения суммы урегулирования.

(m) раскрытие отдельно признаваемых операций, требуемых подпунктом (l), должно включать сумму связанных с приобретением затрат и отдельно сумму затрат, признанных как расход, а также статью или статьи отчета о совокупном доходе, в котором признаны такие расходы. Сумма любых затрат на выпуск, не признанных как расход, и то, как они были признаны, также должны быть раскрыты;

(n) при выгодной покупке (см. пункты 34-36):

(i) сумму любого дохода, признанную в соответствии с пунктом 34, и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана прибыль; и

(ii) описание причин, почему операция привела к прибыли;

(o) для каждого объединения бизнесов, при котором приобретатель владеет менее чем 100-процентной долей в капитале объекта приобретения на дату приобретения:

(i) сумму неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, признанную на дату приобретения, и базу оценки такой суммы; и

(ii) для каждой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной по справедливой стоимости, модель (модели) оценки и существенные исходные данные, используемые при оценке;

(p) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно:

(i) справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель непосредственно до даты приобретения; и

(ii) сумму любой прибыли или убытка, признанную в результате переоценки до справедливой стоимости доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель до объединения бизнесов (см. пункт 42), и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана такая прибыль или убыток;

(q) следующую информацию:

(i) суммы выручки, а также прибыли или убытка объекта приобретения с даты приобретения, включенные в консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный период; и

(ii) выручку, а также прибыль или убыток объединенной организации за текущий отчетный период, как если бы датой приобретения для всех объединений бизнесов, которые произошли в течение года, было бы начало годового отчетного периода.

Если раскрытие какой-либо информации, требуемой в данном подпункте, окажется практически неосуществимым, то приобретатель должен раскрыть этот факт и объяснить, почему раскрытие является неосуществимым. Настоящий МСФО использует термин «практически неосуществимо» в том же значении, что и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

В65 Что касается по отдельности несущественных объединений бизнесов, происходящих в течение отчетного периода, которые становятся существенными, если взять их в совокупности, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктами В64(е)-(q) в совокупности.

В66 Если дата приобретения при объединении бизнесов приходится на период после конца отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктом В64, кроме случаев, когда первоначальный учет объединения бизнесов является незавершенным на дату одобрения финансовой отчетности к выпуску. В этой ситуации приобретатель должен указать, какие раскрытия не могли быть сделаны, и причины, почему они не могут быть сделаны.

В67 Для достижения цели, указанной в пункте 61, приобретатель должен раскрыть следующую информацию по каждому существенному объединению бизнесов или совокупную информацию по объединениям бизнесов, несущественным по отдельности, но существенным в совокупности:

(a) если первоначальный учет объединения бизнесов не завершен (см. пункт 45) в отношении каких-либо конкретных активов, обязательств, неконтролирующих долей участия или статей возмещения и суммы, признанные в финансовой отчетности по объединению бизнесов, поэтому были определены только предварительно:

(i) причины, почему первоначальный учет объединения бизнесов не завершен;

(ii) активы, обязательства, долю в капитале или статьи возмещения, по которым первоначальный учет не завершен; и

(iii) характер и сумму любых корректировок периода оценки, признанных в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 49;

(b) для каждого отчетного периода после даты приобретения до тех пор, пока организация не взыскала, не продала или каким-либо иным образом не утратила право на

актив по условному возмещению, или до тех пор, пока организация не урегулировала обязательство по условному возмещению или пока такое обязательство не было аннулировано или не истекло:

(i) любые изменения в признанных суммах, включая любые разницы, возникающие при урегулировании;

(ii) любые изменения в диапазоне результатов (недисконтированных) и причины таких изменений; и

(iii) модели оценки и ключевые исходные данные, используемые соответствующей моделью для оценки условного возмещения;

(c) в отношении условных обязательств, признанных при объединении бизнесов, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую пунктами 84 и 85 МСФО (IAS) 37, по каждому классу оценочного обязательства;

(d) сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, отдельно показывая:

(i) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало отчетного периода;

(ii) дополнительный гудвил, признанный в течение отчетного периода, кроме гудвила, включенного в выбывающую группу, которая, при приобретении, удовлетворяет критериям классификации как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*»;

(iii) корректировки, сделанные в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 67;

(iv) гудвил, включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и гудвил, признание которого было прекращено в течение отчетного периода и который ранее не был включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи;

(v) убытки от обесценения, признанные в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36. (МСФО (IAS) 36 требует раскрытия информации о возмещаемой сумме и обесценении гудвила в дополнение к этому требованию);

(vi) чистую курсовую разницу, возникающую в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 21 «*Влияние изменений валютных курсов*»;

(vii) любые другие изменения в балансовой стоимости в течение отчетного периода;

(viii) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец отчетного периода;

(e) сумму и объяснение любой прибыли или убытка, признанных в текущем отчетном периоде, которые одновременно:

(i) связаны с идентифицируемыми приобретенными активами или принятыми обязательствами при объединении бизнесов, которое было осуществлено в текущем или предыдущем отчетном периоде; и

(ii) имеют такой размер, характер или охват, что их раскрытие является уместным для понимания финансовой отчетности объединенной организации.

Переходные положения для объединения бизнесов с участием только взаимных предприятий или объединения бизнесов, осуществляемого только посредством договора (применение пункта 66)

В68 Пункт 64 предусматривает, что настоящий МСФО применяется на перспективной основе к объединению бизнесов, для которого дата приобретения выпадает на начало первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 года или после этой даты, или на более позднюю дату. Допускается досрочное применение. Однако организация должна применять настоящий МСФО только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 года или после этой даты. Если организация применит настоящий МСФО до того, как он вступает в силу, организация должна раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

В69 Требование применять настоящий МСФО на перспективной основе оказывает следующее влияние на объединение бизнесов, в котором участвуют только взаимные предприятия или которое осуществляется только посредством договора, если дата приобретения для такого объединения бизнесов выпадает раньше применения настоящего МСФО:

(a) *Классификация.* Организация должна и далее классифицировать предыдущее объединение бизнесов в соответствии с предыдущей учетной политикой организации, используемой для учета такого объединения.

(b) *Ранее признанный гудвил.* На начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, балансовая стоимость гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнесов, должна быть его балансовой стоимостью на такую дату в соответствии с предыдущей учетной политикой организации. При определении этой суммы организация должна исключить балансовую стоимость любой накопленной амортизации такого гудвила и соответствующее уменьшение гудвила. Никакие другие корректировки балансовой стоимости гудвила не требуются.

(c) *Гудвил, ранее признанный как уменьшение собственного капитала.* В результате использования предыдущей учетной политики организации гудвил, возникший в связи с предыдущим объединением бизнесов, мог быть признан как вычет из собственного капитала. В этой ситуации организация не должна признавать такой гудвил на начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО. Кроме того, организации не следует признавать в составе прибыли или убытка любую часть такого гудвила при полном или частичном выбытии бизнеса, к которому относится гудвил, или тогда, когда происходит обесценение генерирующей денежные средства единицы, к которой относится гудвил.

(d) *Последующий учет гудвила.* С начала первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, организация должна прекратить амортизацию гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнесов, и должна протестировать гудвил на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36.

(e) *Ранее признанный отрицательный гудвил.* Организация, которая вела учет предыдущего объединения бизнесов с использованием метода покупки, могла признать отложенный кредит на сумму превышения его доли в чистой справедливой стоимости

идентифицируемого актива и обязательства объекта приобретения над стоимостью такой доли (иногда именуемый отрицательным гудвиллом). В такой ситуации организации следует прекратить признание балансовой стоимости такого отложенного кредита на момент наступления первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, с соответствующей корректировкой остатка нераспределенной прибыли на начало периода на эту дату.

Приложение 32
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4 «Договоры страхования»

Цель

1 Целью настоящего МСФО является установление порядка отражения *договоров страхования* в финансовой отчетности организации, заключающей такие договоры в качестве страховщика (называемой в настоящем МСФО *страховщиком*), который будет действовать до того момента, пока Совет не закончит вторую фазу своего проекта по договорам страхования. В частности, настоящий МСФО требует:

(а) ограниченных усовершенствований порядка учета страховщиками договоров страхования;

(b) раскрытия информации, которая идентифицирует и поясняет суммы, отраженные в финансовой отчетности страховщика в отношении договоров страхования, и помогает пользователям этой финансовой отчетности понять величину, сроки и неопределенность возникновения будущих денежных потоков по договорам страхования.

Сфера применения

2 Организация должна применять настоящий МСФО:

(а) к договорам страхования (включая *договоры перестрахования*), которые она заключает в качестве страховщика, и договорам перестрахования, перестрахователем по которым она является;

(b) к финансовым инструментам, которые она выпускает и которые предусматривают условия *дискреционного участия* (см. пункт 35). МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» требует раскрытия информации о

финансовых инструментах, включая финансовые инструменты, которые содержат такие условия.

3 Настоящий стандарт не рассматривает прочие аспекты бухгалтерского учета страховщиков, такие как порядок учета финансовых активов, имеющих у страховщиков, и финансовых обязательств, выдаваемых страховщиками (см. МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IFRS) 7), за исключением тех, которые предусмотрены переходными положениями в пункте 45.

4 Организация не применяет настоящий МСФО:

(а) к гарантии на продукцию, предоставляемой непосредственно производителем, дилером или розничным торговцем (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»);

(b) к активам и обязательствам работодателей по программам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций») и обязательствам по пенсионным выплатам, отражаемым в финансовой отчетности по пенсионным программам с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»);

(с) к предусмотренным договором правам или предусмотренным договором обязанностям, которые зависят от будущего использования или права использования нефинансового объекта (например, некоторым лицензионным платежам, роялти, условным арендным платежам и аналогичным статьям), а также к встроенной в условия финансовой аренды гарантии, предоставленной арендатором в отношении ликвидационной стоимости (см. МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 18 «Выручка» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);

(d) к договорам финансовой гарантии, кроме случаев, когда заключившая их сторона-гарант ранее в явной форме заявляла, что рассматривает такие договоры как договоры страхования, и учитывала их в порядке, применимом к договорам страхования; в этом случае данная сторона может по собственному усмотрению применять к таким договорам финансовой гарантии либо МСФО (IAS) 39, МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 7, либо настоящий стандарт. Сторона-гарант, заключившая договоры финансовой гарантии, может принимать такое решение в отношении каждого договора в отдельности, однако решение, принятое по каждому договору, не может быть впоследствии пересмотрено;

(е) к условному возмещению, подлежащему уплате или получению, в сделке по объединению бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»);

(f) к договорам прямого страхования, держателем которых является данная организация (т. е. к договорам страхования, по которым организация является держателем полиса). Однако перестрахователь должен применять настоящий МСФО к договорам перестрахования, которые он заключил.

5 Для удобства понимания в настоящем МСФО любая организация, которая заключает договор страхования в качестве страховщика, называется страховщиком вне зависимости от того, является ли она страховщиком для юридических или надзорных целей.

6 Договор перестрахования - разновидность договора страхования. Следовательно, все ссылки в настоящем МСФО на договоры страхования также относятся и к договорам перестрахования.

Встроенные производные инструменты

7 МСФО (IAS) 39 требует, чтобы организация отделяла некоторые встроенные производные инструменты от соответствующего основного договора, оценивала их по *справедливой стоимости* и включала изменения их справедливой стоимости в состав прибыли или убытка. МСФО (IAS) 39 применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, кроме случаев, когда такой встроенный производный инструмент сам по себе является договором страхования.

8 В качестве исключения из требований МСФО (IAS) 39, страховщику не нужно отделять и оценивать по справедливой стоимости опцион, представляющий собой право держателя полиса на отказ от договора страхования за фиксированную сумму (или сумму, определяемую исходя из фиксированной суммы и процентной ставки), даже если цена исполнения данного опциона отличается от балансовой стоимости *страхового обязательства* по основному договору. Однако требования МСФО (IAS) 39 применяются к пут-опциону или опциону, представляющему собой право на отказ от договора в обмен на денежные средства, встроенному в договор страхования, если цена отказа изменяется в зависимости от изменения финансовой переменной (такой как цена долевого инструмента или товара или индекс) или такой нефинансовой переменной, которая не является специфичной для одной из сторон по договору. Кроме того, указанные требования применяются также, если возможность держателя исполнить пут-опцион или опцион, представляющий собой право на отказ от договора в обмен на денежные средства, возникает в случае изменения такой переменной (например, пут-опцион, который возможно исполнить в том случае, если индекс фондового рынка достигнет определенного уровня).

9 Пункт 8 применяется в равной степени и к опционам, представляющим собой права на отказ от финансового инструмента, содержащего условие дискреционного участия.

Выделение депозитной составляющей

10 Некоторые договоры страхования содержат как страховую составляющую, так и *депозитную составляющую*. В некоторых случаях требуется или допускается, чтобы страховщик *разделял* эти составляющие:

(а) разделение требуется, если выполняются два следующих условия:

(i) страховщик может оценить депозитную составляющую (включая встроенные права на отказ от договора) в отдельности (т. е. без анализа страховой составляющей);

(ii) во всех других случаях учетная политика страховщика не предусматривает необходимости признания им всех обязанностей и прав, возникающих в связи с депозитной составляющей;

(b) разделение допускается, но не требуется, если страховщик может оценить отдельно депозитную составляющую, как указано в подпункте (а)(i), но в соответствии с требованиями его учетной политики он должен признавать все обязанности и права, возникающие в связи с этой депозитной составляющей, вне зависимости от базы, используемой для оценки этих прав и обязательств;

(с) разделение запрещено, если страховщик не может оценить отдельно депозитную составляющую, как указано в подпункте (а)(i).

11 Следующий пример представляет случай, когда учетная политика страховщика не требует от него признания всех обязательств, возникающих в связи с депозитной составляющей. Перестрахователь получает от *перестраховщика* компенсацию убытков, но договор обязывает перестрахователя вернуть полученную компенсацию в будущем. Это обязательство возникает в связи с депозитной составляющей. Если бы в ином случае учетная политика перестрахователя разрешала ему признать эту компенсацию как доход без признания соответствующей обязанности, то требовалось бы осуществить разделение.

12 Для разделения договора страховщик:

(а) применяет настоящий МСФО к страховой составляющей;

(b) применяет МСФО (IAS) 39 к депозитной составляющей.

Признание и оценка

Временное освобождение от применения некоторых других МСФО

13 Пункты 10-12 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливают критерии, которые организация должна использовать при разработке учетной политики в том случае, если никакие другие МСФО не применяются непосредственно к тому или иному объекту. Однако настоящий МСФО освобождает страховщика от применения данных критериев к своей учетной политике в отношении:

(а) договоров страхования, которые он заключает в качестве страховщика (включая связанные с ними аквизиционные затраты и связанные с ними нематериальные активы, подобные тем, которые указаны в пунктах 31 и 32); и

(b) договоров перестрахования, перестрахователем по которым он является.

14 Тем не менее настоящий МСФО не освобождает страховщика от некоторых последствий действия критериев, предусмотренных пунктами 10-12 МСФО (IAS) 8. В частности, страховщик:

(а) не может признавать как обязательство какие-либо резервы по возможным будущим страховым убыткам, если эти страховые убытки возникают по договорам страхования, которые не существуют по состоянию на конец отчетного периода (такие как резервы катастроф и стабилизационные резервы);

(b) должен провести *проверку адекватности обязательств*, указанную в пунктах 15-19;

(с) должен исключить страховое обязательство (или часть страхового обязательства) из своего отчета о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено, то есть когда предусмотренная договором обязанность исполнена или аннулирована или срок ее исполнения истек;

(d) не может взаимозачитывать:

(i) *активы по операциям перестрахования* и соответствующие страховые обязательства; или

(ii) доходы или расходы по договорам перестрахования и расходы или доходы по соответствующим договорам страхования;

(е) должен проводить анализ активов по операциям перестрахования на предмет обесценения (см. пункт 20).

Проверка адекватности обязательств

15 Страховщик должен оценивать по состоянию на конец каждого отчетного периода, используя текущие расчетные оценки будущих денежных потоков по своим договорам страхования, являются ли признанные им страховые обязательства адекватными. Если такая оценка покажет, что балансовая стоимость его страховых обязательств (за вычетом связанных с ними отложенных аквизиционных затрат и связанных с ними нематериальных активов, подобных тем, которые указаны в пунктах 31 и 32) является недостаточной по сравнению с расчетной величиной будущих денежных потоков, то всю недостающую сумму следует признать в полном объеме в составе прибыли или убытка.

16 Если проводимая страховщиком проверка адекватности обязательств удовлетворяет определенным минимальным требованиям, то никаких дополнительных требований настоящий МСФО не предусматривает. Такими минимальными требованиями являются:

(а) при проверке рассматриваются текущие расчетные оценки всех денежных потоков, предусмотренных договором, и сопутствующих денежных потоков, таких как затраты на урегулирование страховых убытков, а также денежных потоков, возникающих по встроеным опционам и гарантиям;

(b) если проверка покажет недостаточность признанного обязательства, то недостающая сумма в полном объеме признается в составе прибыли или убытка.

17 Если учетная политика страховщика не требует проведения проверки адекватности обязательств, которая удовлетворяет минимальным требованиям, указанным в пункте 16, то страховщик должен:

(а) определить балансовую стоимость соответствующих страховых обязательств⁵⁷ за вычетом балансовой стоимости:

(i) всех связанных с ними отложенных аквизиционных затрат; и

(ii) всех связанных с ними нематериальных активов, подобных тем, которые приобретаются в результате объединения бизнесов или передачи портфеля (см. пункты 31 и 32). Однако связанные со страховыми обязательствами активы по операциям перестрахования при этом не рассматриваются, так как страховщик учитывает их отдельно (см. пункт 20);

⁵⁷ Соответствующие страховые обязательства - такие страховые обязательства (а также связанные с ними отложенные аквизиционные затраты и нематериальные активы), в отношении которых учетная

политика страховщика не требует проведения проверки адекватности обязательств, удовлетворяющей минимальным требованиям, указанным в пункте 16.

(b) определить, меньше ли сумма, указанная в подпункте (a), балансовой стоимости, в которой требовалось бы признать оценочное обязательство, если бы соответствующие страховые обязательства относились к сфере применения МСФО (IAS) 37. Если она меньше, то страховщик должен признать всю недостающую сумму в составе прибыли или убытка и уменьшить балансовую стоимость указанных отложенных аквизиционных затрат или указанных нематериальных активов либо увеличить балансовую стоимость соответствующих страховых обязательств.

18 Если проводимая страховщиком проверка адекватности обязательств удовлетворяет минимальным требованиям, приведенным в пункте 16, то сравнение проводится на том уровне агрегирования, который указан для этой проверки. Если проверка адекватности обязательств не удовлетворяет этим минимальным требованиям, то сравнение, указанное в пункте 17, следует проводить на уровне портфеля договоров, которые подвержены в целом аналогичным рискам и управляются вместе как единый портфель.

19 Сумма, указанная в пункте 17(b) (то есть результат применения МСФО (IAS) 37), должна отражать будущую инвестиционную маржу (см. пункты 27-29) в том и только в том случае, когда сумма, указанная в пункте 17(a), также отражает указанную маржу.

Обесценение активов по операциям перестрахования

20 Если имеющийся у перестрахователя актив по операциям перестрахования обесценивается, то перестрахователь должен уменьшить его балансовую стоимость на соответствующую величину и признать этот убыток от обесценения в составе прибыли или убытка. Актив по операциям перестрахования считается обесцененным в том и только в том случае, если:

(a) существует объективное свидетельство того, что в результате события, которое произошло после первоначального признания актива по операциям перестрахования, перестрахователь может не получить все причитающиеся ему по условиям договора суммы; и

(b) указанное событие оказывает влияние на суммы, которые будут получены перестрахователем от перестраховщика, и это влияние поддается надежной оценке.

Изменения в учетной политике

21 Пункты 22-30 применяются как к случаям внесения изменений страховщиком, который уже применяет МСФО, так и к случаям внесения изменений страховщиком, применяющим МСФО впервые.

22 Страховщик вправе изменить свою учетную политику в отношении договоров страхования в том и только в том случае, если данное изменение делает финансовую отчетность более уместной с точки зрения информационных потребностей ее пользователей при принятии ими экономических решений и не

менее надежной или более надежной и не менее уместной с точки зрения указанных потребностей. Страховщик должен судить об уместности и надежности, исходя из критериев, предусмотренных МСФО (IAS) 8.

23 Для того чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении договоров страхования, страховщик должен продемонстрировать, что это изменение приводит к большему соответствию финансовой отчетности критериям, предусмотренным МСФО (IAS) 8, однако достижение полного соответствия данным критериям в результате изменения не требуется. Ниже рассматриваются более подробно следующие вопросы:

- (a) текущие процентные ставки (пункт 24);
- (b) продолжение существующей практики (пункт 25);
- (c) осмотрительность (пункт 26);
- (d) будущая инвестиционная маржа (пункты 27-29); и
- (e) эквивалентный учет (пункт 30).

Текущие рыночные процентные ставки

24 Страховщику разрешено, но он не обязан изменить учетную политику таким образом, чтобы переоценивать определенные им по собственному усмотрению страховые обязательства⁵⁸ в соответствии с текущими рыночными процентными ставками и признавать изменения величины этих обязательств в составе прибыли или убытка. Одновременно с этим он может также включить в учетную политику положения, которые потребуют и других текущих оценок и допущений в отношении определенных им по собственному усмотрению обязательств. Возможность выбора, предусмотренная данным пунктом, позволяет страховщику изменить свою учетную политику в отношении определенных им по собственному усмотрению обязательств без необходимости ее последовательного применения ко всем аналогичным обязательствам, как это требовалось бы в ином случае согласно МСФО (IAS) 8. Если страховщик таким образом по собственному усмотрению определит обязательства в рамках предоставленной ему возможности, он должен будет последовательно применять текущие рыночные процентные ставки (и, если применимо, другие текущие оценки и допущения) во всех периодах ко всем таким обязательствам вплоть до момента их погашения.

⁵⁸ В данном пункте страховые обязательства включают связанные с ними отложенные аквизиционные затраты и связанные с ними нематериальные активы, подобные тем, которые указаны в пунктах 31 и 32.

Продолжение существующей практики

25 Страховщик может продолжить практику применения перечисленных ниже подходов, но не вправе начать применение какого-либо из них, поскольку это не соответствовало бы требованиям пункта 22:

- (a) оценка страховых обязательств на основе недисконтированных величин;
- (b) оценка предусмотренных договором прав на будущие вознаграждения за управление инвестициями в сумме, превышающей их справедливую стоимость, о чем

может свидетельствовать сравнение с текущим уровнем вознаграждений, получаемых другими участниками рынка за аналогичные услуги. Вероятнее всего, справедливая стоимость указанных договорных прав в момент заключения договора будет равна затратам на подготовительную работу по его заключению, кроме случаев, когда будущие вознаграждения за управление инвестициями и связанные с ними затраты не соответствуют сравнимым показателям рынка;

(с) использование иной - отличной от единой - учетной политики в отношении заключенных дочерними организациями договоров страхования (а также связанных с ними отложенных аквизиционных затрат и связанных с ними нематериальных активов, если таковые имеются), за исключением случаев, разрешенных пунктом 24. Если такая учетная политика отличается от единой, то страховщик может изменить ее, если это изменение не приведет к еще большим различиям в учетной политике, а также будет удовлетворять другим требованиям настоящего МСФО.

Осмотрительность

26 Страховщик не обязан менять свою учетную политику в отношении договоров страхования, с тем чтобы исключить излишнюю осмотрительность. Однако если страховщик уже оценивает свои договоры страхования с достаточной осмотрительностью, то он не должен ее усиливать.

Будущая инвестиционная маржа

27 Страховщик не обязан менять свою учетную политику в отношении договоров страхования, с тем чтобы исключить будущую инвестиционную маржу. Однако существует опровержимое допущение о том, что финансовая отчетность страховщика станет менее уместной и надежной, если он примет учетную политику, которая отражает будущую инвестиционную маржу при оценке договоров страхования, кроме тех случаев, когда такая маржа влияет на платежи по договорам. Ниже приводятся два примера учетной политики, которая отражает такую маржу:

(а) использование ставки дисконтирования, которая отражает расчетную доходность активов страховщика; или

(b) прогнозирование доходности активов страховщика на основе расчетной нормы доходности, дисконтирование прогнозной величины доходов по другой ставке и включение полученного результата в оценку обязательства.

28 Страховщик может игнорировать опровержимое допущение, указанное в пункте 27, в том и только в том случае, если другие аспекты изменения учетной политики увеличивают уместность и надежность его финансовой отчетности до такой степени, что это перевешивает уменьшение уместности и надежности, вызванное включением будущей инвестиционной маржи. Например, предположим, что действующая учетная политика страховщика в отношении договоров страхования предусматривает излишне осмотрительные допущения, принимаемые при заключении договора, и ставку дисконтирования, устанавливаемую регулирующим органом без прямой связи с рыночными условиями, и при этом игнорирует некоторые встроенные опционы и гарантии. Страховщик мог бы сделать свою финансовую отчетность более уместной и не менее

надежной путем перехода к какой-либо комплексной основе учета, ориентированной на инвестора, которая широко используется и предусматривает использование:

(a) текущих оценок и допущений;

(b) разумной (но не излишне осмотрительной) корректировки с учетом риска и неопределенности;

(c) оценок, которые отражают как внутреннюю стоимость, так и временную стоимость встроенных опционов и гарантий; и

(d) текущей рыночной ставки дисконтирования, даже если эта ставка дисконтирования отражает расчетную доходность активов страховщика.

29 Некоторые подходы к оценке требуют использования ставки дисконтирования для определения приведенной стоимости будущей маржи прибыли. Затем эта маржа прибыли распределяется между отдельными периодами согласно какой-либо формуле. В рамках таких подходов ставка дисконтирования влияет на оценку обязательства только косвенно. В частности, использование не самой подходящей ставки дисконтирования оказывает ограниченное влияние или никак не влияет на оценку обязательства в момент заключения соответствующего договора. Однако в рамках других подходов ставка дисконтирования оказывает непосредственное влияние на оценку обязательства. В последнем случае, так как применение ставки дисконтирования, основанной на активах, имеет более значительный эффект, весьма маловероятно, что страховщик сможет опровергнуть допущение, указанное в пункте 27.

Эквивалентный учет

30 В некоторых моделях учета реализованные прибыли или убытки по активам страховщика оказывают непосредственное влияние на оценку части или всех (a) его страховых обязательств, (b) связанных с ними отложенных аквизиционных затрат и (c) связанных с ними нематериальных активов, подобных тем, которые указаны в пунктах 31 и 32. Страховщику разрешено, но он не обязан изменить свою учетную политику путем включения положения о том, что признанная, но нереализованная прибыль или убыток по активу влияют на указанные оценки таким же образом, что и реализованная прибыль или убыток. Соответствующая корректировка страхового обязательства (или отложенных аквизиционных затрат или нематериальных активов) должна признаваться в составе прочего совокупного дохода в том и только в том случае, если эти нереализованные прибыли или убытки признаются в составе прочего совокупного дохода. Такую практику иногда называют «эквивалентным учетом».

Договоры страхования, приобретенные при объединении бизнесов или полученные при передаче портфеля

31 Для соблюдения требований МСФО (IFRS) 3 страховщик должен на дату приобретения оценить по справедливой стоимости принятые на себя страховые обязательства и приобретенные *страховые активы* при объединении бизнесов. При этом страховщику разрешено, но он не обязан использовать развернутое представление, при

котором справедливая стоимость приобретенных договоров страхования разделяется на две составляющие:

(a) обязательство, оцененное в соответствии с его учетной политикой в отношении заключаемых им в качестве страховщика договоров страхования; и

(b) нематериальный актив, представляющий собой разницу между (i) справедливой стоимостью приобретенных прав и принятых на себя обязанностей по договорам страхования и (ii) суммой, указанной в подпункте (a). Последующая оценка этого актива должна соответствовать оценке связанного с ним страхового обязательства.

32 Страховщик, принимающий портфель договоров страхования, может использовать развернутое представление, указанное в пункте 31.

33 Нематериальные активы, указанные в пунктах 31 и 32, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IAS) 38. Однако МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 38 применяются к клиентской базе и отношениям с клиентами, отражающим ожидания касательно будущего заключения договоров и не являющимся частью прав и обязанностей по договорам страхования, которые существовали на дату объединения бизнесов или дату передачи портфеля.

Условия дискреционного участия

Условия дискреционного участия, предусмотренные договорами страхования

34 Некоторые договоры страхования содержат условия дискреционного участия и одновременно *элемент гарантированных выплат*. Сторона, заключившая такой договор в качестве страховщика:

(a) может, но не обязана признавать элемент гарантированных выплат отдельно от условия дискреционного участия. Если данная сторона не признает их раздельно, то она должна классифицировать весь договор как обязательство. Если данная сторона классифицирует их раздельно, то она должна классифицировать элемент гарантированных выплат как обязательство;

(b) должна, если она признает условие дискреционного участия отдельно от элемента гарантированных выплат, классифицировать указанное условие либо как обязательство, либо как отдельный компонент собственного капитала. Настоящий МСФО не предписывает того, как данная сторона должна определять, является ли указанное условие обязательством или собственным капиталом. Данная сторона вправе разделить указанное условие на долговой и долевого компоненты и должна использовать последовательную учетную политику в отношении такого разделения. Данная сторона не может классифицировать указанное условие как промежуточную категорию, не являющуюся ни обязательством, ни собственным капиталом;

(c) может признавать все суммы полученной премии как выручку, не выделяя часть, относящуюся к долевого компоненту. Возникающие вследствие этого изменения в элементе гарантированных выплат и в той части условия дискреционного участия, которая была классифицирована как обязательство, должны признаваться в составе прибыли или убытка. Если условие дискреционного участия классифицируется в полной сумме или частично как собственный капитал, то часть прибыли или убытка может быть отнесена на указанному условию (таким же образом, как какая-либо часть может быть

отнесена на неконтролирующую долю участия). Соответствующую часть прибыли или убытка, относимую на долевого компонент условия дискреционного участия, данная сторона должна признавать как разнесение показателя прибыли или убытка, а не как расход или доход (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»);

(d) должна, если договор содержит встроенный производный инструмент, входящий в сферу применения МСФО (IAS) 39, применять МСФО (IAS) 39 к этому встроенному производному инструменту;

(е) должна во всех иных аспектах, не указанных в пунктах 14-20 и 34(a)-(d), продолжить применение своей учетной политики, действующей в отношении таких договоров, кроме тех случаев, когда она изменяет эту учетную политику способом, соответствующим пунктам 21-30.

Условия дискреционного участия, предусмотренные финансовыми инструментами

35 Требования пункта 34 также применяются к финансовому инструменту, содержащему условие дискреционного участия. Кроме того:

(a) если сторона, выпустившая финансовый инструмент, классифицирует условие дискреционного участия целиком как обязательство, она должна провести проверку адекватности обязательств, указанную в пунктах 15-19, в отношении всего договора (т. е. как элемента гарантированных выплат, так и условия дискреционного участия). Данной стороне не нужно определять сумму, которая возникла бы в результате применения МСФО (IAS) 39 к элементу гарантированных выплат;

(b) если сторона, выпустившая финансовый инструмент, классифицирует указанное условие, частично либо полностью, как отдельный компонент собственного капитала, то обязательство, признанное в отношении всего договора, не может быть меньше суммы, которая возникла бы в результате применения МСФО (IAS) 39 к элементу гарантированных выплат. Эта сумма должна включать внутреннюю стоимость опциона, представляющего собой право на отказ от договора, но при этом нет необходимости включать его временную стоимость, если в соответствии с пунктом 9 такой опцион освобожден от требования его оценки по справедливой стоимости. Данной стороне не нужно раскрывать сумму, которая возникла бы в результате применения МСФО (IAS) 39 к элементу гарантированных выплат, как и не нужно представлять эту сумму отдельно. Более того, данной стороне не нужно определять указанную сумму, если общая величина признанного обязательства явно ее превосходит;

(с) хотя эти договоры являются финансовыми инструментами, выпустившая их сторона вправе по-прежнему признавать премии по таким договорам как выручку и признавать как расход соответствующее увеличение балансовой стоимости обязательства;

(d) хотя эти договоры являются финансовыми инструментами, сторона, выпустившая их и применяющая пункт 20(b) МСФО (IFRS) 7 к договорам, предусматривающим условие дискреционного участия, должна раскрыть общую сумму процентных расходов, признанных в составе прибыли или убытка, но ей не нужно рассчитывать такую сумму процентных расходов с использованием метода эффективной процентной ставки.

Раскрытие информации

Пояснение признанных сумм

36 Страховщик должен раскрывать информацию, которая идентифицирует и поясняет суммы, признанные в его финансовой отчетности в связи с договорами страхования.

37 Для выполнения требования пункта 36 страховщик должен раскрыть:

(а) свою учетную политику в отношении договоров страхования и связанных с ними активов, обязательств, доходов и расходов;

(b) признанные активы, обязательства, доходы и расходы (и, если он использует прямой метод для представления своего отчета о движении денежных средств, денежные потоки), связанные с договорами страхования. Более того, если страховщик является перестрахователем, то он должен раскрыть:

(i) прибыли и убытки от передачи рисков в перестрахование, признанные в составе прибыли или убытка; и

(ii) если перестрахователь откладывает признание и амортизирует прибыли и убытки, возникающие при передаче рисков в перестрахование, то амортизацию за период и несамортизированные суммы на начало и конец соответствующего периода;

(с) процесс, используемый для определения допущений, которые в наибольшей степени влияют на оценку признанных сумм, указанных в подпункте (b). Если это практически осуществимо, страховщик должен также раскрыть количественную информацию по таким допущениям;

(d) эффект от изменения допущений, используемых при оценке страховых активов и страховых обязательств, отражая отдельно влияние каждого изменения, существенно повлиявшего на финансовую отчетность;

(е) сверку изменений в величине страховых обязательств, активов по операциям перестрахования и, при наличии таковых, связанных с ними отложенных аквизиционных затрат.

Характер и степень рисков, связанных с договорами страхования

38 Страховщик должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и степень рисков, связанных с договорами страхования.

39 Для выполнения требования пункта 38 страховщик должен раскрыть:

(а) цели, политику и процессы управления рисками, связанными с договорами страхования, а также используемые методы управления этими рисками;

(b) [Удален]

(с) информацию о *страховом риске* (как до, так и после мер по его снижению посредством перестрахования), включая информацию о следующем:

(i) чувствительности к страховому риску (см. пункт 39А);

(ii) концентрациях страхового риска, включая описание того, каким образом руководство осуществляет группировку договоров страхования, и описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую такую группу (например, вид страхового случая, географический регион или валюта);

(iii) состоявшихся страховых убытках по сравнению с прежними расчетными оценками (т. е. развитие страховых убытков). Информация о развитии страховых убытков должна раскрываться за все периоды с момента возникновения самого раннего из имеющихся существенных страховых убытков, по которым все еще имеется неопределенность в отношении суммы и сроков платежей для их урегулирования, но не более чем за десять прошлых лет. Страховщику не нужно раскрывать эту информацию в отношении страховых убытков, по которым разрешение неопределенности в отношении сумм и сроков платежей для их урегулирования обычно происходит в течение одного года;

(d) информацию о кредитном риске, риске ликвидности и рыночном риске, которая требовалась бы пунктами 31-42 МСФО (IFRS) 7, если бы договоры страхования входили в сферу применения МСФО (IFRS) 7. Однако:

(i) страховщику не нужно представлять анализ сроков погашения, требуемый пунктами 39(a) и (b) МСФО (IFRS) 7, если вместо этого страховщик раскрывает информацию о расчетных сроках чистого оттока денежных средств, связанного с признанными страховыми обязательствами. Такая информация может быть представлена в форме анализа сумм, признанных в отчете о финансовом положении, по расчетным срокам выбытия денежных средств;

(ii) если страховщик использует какой-либо альтернативный метод управления чувствительностью к рыночным условиям, например анализ вложенной стоимости, страховщик может использовать такой анализ чувствительности для выполнения требований пункта 40(a) МСФО (IFRS) 7. В этом случае страховщик также должен раскрыть информацию, предусмотренную пунктом 41 МСФО (IFRS) 7;

(e) информацию о подверженности рыночному риску, связанному со встроенными производными инструментами, содержащимися в основном договоре страхования, если от страховщика не требуется, и он не оценивает эти встроенные производные инструменты по справедливой стоимости.

39А Для выполнения требований пункта 39(c)(i), страховщик должен раскрыть информацию согласно подпункту (a) либо подпункту (b) следующим образом:

(a) Анализ чувствительности, который отражает, какое влияние было бы оказано на прибыль или убыток и собственный капитал, если бы произошли те изменения в соответствующей переменной риска, которые являлись обоснованно возможными на конец отчетного периода; методы и допущения, использованные при подготовке данного анализа чувствительности; и изменения в используемых методах или допущениях по сравнению с предыдущим периодом. Однако если страховщик использует какой-либо альтернативный метод управления чувствительностью к рыночным условиям, например вложенной стоимости, страховщик может обеспечить выполнение данного требования, раскрыв информацию о соответствующем альтернативном анализе чувствительности и информацию, предусмотренную пунктом 41 МСФО (IFRS) 7.

(b) Информацию качественного характера о чувствительности к рискам и о тех сроках и условиях договоров страхования, которые оказывают существенное влияние на величину, сроки возникновения и неопределенность будущих денежных потоков страховщика.

Дата вступления в силу и переходные положения

40 Переходные положения, предусмотренные пунктами 41-45, применяются в случае первого применения настоящего МСФО, причем как организацией, которая уже применяет Международные стандарты финансовой отчетности, так и организацией, которая будет применять Международные стандарты финансовой отчетности впервые (организацией, впервые применяющей МСФО).

41 Организация должна применять настоящий МСФО в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий МСФО в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

41А Документом «Договоры финансовой гарантии» (поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 4), выпущенным в августе 2005 года, внесены изменения в пункты 4(d), B18(g) и B19(f). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки, внесенные в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IAS) 32⁵⁹.

⁵⁹ Если организация применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

41В МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Кроме того, им внесены поправки в пункт 30. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то данные поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.

41С *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

41D *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

41Е МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в Приложении А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

41F-41H [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

Раскрытие информации

42 Организация не обязана применять требования настоящего МСФО в части раскрытия информации к сравнительным данным, которые относятся к годовым периодам, начинающимся до 1 января 2005 года, за исключением раскрытия информации об учетной политике и о признанных активах, обязательствах, доходах и расходах (и, если используется прямой метод, денежных потоков) в соответствии с требованиями пунктов 37(a) и (b).

43 Если применение какого-либо из требований пунктов 10-35 к сравнительной информации, относящейся к годовым периодам, начинающимся до 1 января 2005 года, является практически неосуществимым, то организация должна раскрыть данный факт. Иногда проверка адекватности обязательств (пункты 15-19) применительно к такой сравнительной информации может быть практически неосуществимой, но при этом крайне маловероятно, что применение к такой сравнительной информации других требований пунктов 10-35 может быть практически неосуществимо. Значение термина «практическая неосуществимость» поясняется в МСФО (IAS) 8.

44 При применении пункта 39(c)(iii) организации не нужно раскрывать информацию о развитии страховых убытков, имевшем место в прошлом, ранее чем за пять лет до окончания первого финансового года, в котором она применяет настоящий МСФО. Более того, если практически неосуществимо при первом применении организацией настоящего МСФО подготовить информацию о развитии страховых убытков, имевшем место до начала самого раннего периода, в отношении которого организация представляет полную сравнительную информацию, соответствующую настоящему МСФО, то организация должна раскрыть этот факт.

Реклассификация финансовых активов по усмотрению организации

45 Когда страховщик меняет свою учетную политику в отношении страховых обязательств, ему разрешается, но он не обязан реклассифицировать некоторые или все финансовые активы, как «оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток». Данная реклассификация допускается в случаях, когда страховщик изменяет свою учетную политику при первом применении настоящего МСФО и когда он впоследствии вносит изменение в учетную политику, разрешенное пунктом 22. Данная реклассификация является изменением учетной политики и в этом случае применяется МСФО (IAS) 8.

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Перестрахователь	Держатель полиса по договору перестрахования.
Депозитная составляющая	Компонент договора, не учитываемый как производный инструмент в соответствии с МСФО (IAS) 39, но который был бы отнесен к сфере применения МСФО (IAS) 39, если бы являлся отдельным инструментом.
Договор прямого страхования	Договор страхования , который не является договором перестрахования .
Условие дискреционного участия	Предусмотренное договором право получить, сверх гарантированных выплат , дополнительные выгоды: <ul style="list-style-type: none"> (a) которые, скорее всего, будут составлять значительную часть общей величины выгод по договору; (b) сумма или сроки выплаты которых оставлены, в соответствии с условиями договора, на усмотрение стороны, заключившей договор в качестве страховщика; и (c) которые в соответствии с условиями договора рассчитываются на основе: <ul style="list-style-type: none"> (i) результативности определенной группы договоров или договоров определенного вида; (ii) реализованных и/или нереализованных инвестиционных доходов от определенной группы активов, имеющих у стороны, заключившей договор в качестве страховщика; или (iii) прибыли или убытка компании, фонда или иной организации, заключившей данный договор в качестве страховщика.
Справедливая стоимость	<i>Справедливая стоимость</i> - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
Договор финансовой гарантии	Договор, согласно которому сторона-гарант обязана произвести определенные выплаты держателю для возмещения убытка, понесенного последним в результате того, что указанный в договоре должник не смог совершить платеж в сроки, установленные первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.
Финансовый риск	Риск возможного в будущем изменения одной или нескольких переменных, указанных в договоре: процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса или другой переменной, при условии (применительно к случаю нефинансовой переменной), что эта переменная не является специфичной для одной из сторон по договору.
Гарантированные выплаты	Выплаты или другие выгоды, на которые держатель полиса или инвестор имеет безусловное право, не ограничиваемое в силу договора усмотрением страховщика.
Элемент гарантированных выплат	Обязанность осуществить гарантированные выплаты , предусмотренная договором, который содержит условие дискреционного участия .
Страховой актив	Чистые договорные права страховщика по договору страхования .
Договор страхования	Договор, по которому одна сторона (страховщик) принимает на себя значительный страховой риск от другой стороны (держателя полиса), соглашаясь предоставить держателю полиса компенсацию в том случае, если определенное будущее событие, в наступлении которого нет уверенности (страховой случай), будет иметь неблагоприятные последствия для держателя полиса (в Приложении В даны указания в отношении данного определения).
Страховое обязательство	Чистые договорные обязанности страховщика по договору страхования .
Страховой риск	Риск, отличный от финансового риска , передаваемый держателем договора страховщику.

Страховой случай	Будущее событие, в наступлении которого нет уверенности, покрываемое договором страхования и создающее страховой риск .
Страховщик	Сторона, обязанная по договору страхования выплатить держателю полиса компенсацию в случае наступления страхового случая .
Проверка адекватности обязательств	Оценка необходимости увеличения балансовой стоимости страхового обязательства (или снижения балансовой стоимости связанных отложенных аквизиционных затрат или связанных нематериальных активов) на основе анализа будущих денежных потоков.
Держатель полиса	Сторона по договору страхования , имеющая право на получение компенсации в случае наступления страхового случая .
Активы по операциям перестрахования	Чистые договорные права перестрахователя по договору перестрахования .
Договор перестрахования	Договор страхования , заключенный одним страховщиком (перестраховщиком), с тем чтобы компенсировать другому страховщику (перестрахователю) убытки по одному или нескольким заключенным данным перестрахователем договорам.
Перестраховщик	Сторона, обязанная по договору перестрахования выплатить перестрахователю компенсацию при наступлении страхового случая .
Разделение	Учет составляющих договора, как если бы они являлись отдельными договорами.

Приложение В Определение договора страхования

Настоящее приложение является неотъемлемой частью данного МСФО.

В1 Настоящее Приложение содержит указания относительно приведенного в Приложении А определения договора страхования. В настоящем Приложении рассматриваются следующие вопросы:

- (a) термин «будущее событие, в наступлении которого нет уверенности» (пункты В2-В4);
- (b) выплаты в натуральной форме (пункты В5-В7);
- (c) страховой риск и другие риски (пункты В8-В17);
- (d) примеры договоров страхования (пункты В18-В21);
- (e) значительный страховой риск (пункты В22-В28); и
- (f) изменения уровня страхового риска (пункты В29 и В30).

Будущее событие, в наступлении которого нет уверенности

В2 Неопределенность (или риск) составляет саму суть договора страхования. Следовательно, в отношении по меньшей мере одного из перечисленных ниже аспектов имеется неопределенность в момент заключения договора страхования:

- (a) произойдет ли событие, составляющее *страховой случай*;

(b) когда оно произойдет; или

(c) какую сумму страховщику придется выплатить, если оно произойдет.

В3 В некоторых договорах страхования страховым случаем является выявление убытка в течение срока действия договора, даже если этот убыток возник в результате события, произошедшего до момента заключения данного договора. В других договорах страхования страховым случаем является событие, которое происходит в течение срока действия договора, даже если возникший в результате этого события убыток будет выявлен после окончания срока действия этого договора.

В4 Некоторые договоры страхования охватывают события, которые уже произошли, но в отношении их финансовых последствий все еще имеется неопределенность. Примером может служить договор перестрахования, который обеспечивает покрытие рисков страховщика по договорам прямого страхования, связанных с неблагоприятным развитием заявленных страховых убытков. По таким договорам страховым случаем является выявление конечной суммы затрат по урегулированию указанных страховых убытков.

Выплаты в натуральной форме

В5 По некоторым договорам страхования может требоваться или быть разрешено осуществление выплат в натуральной форме. Примером может служить ситуация, когда страховщик предоставляет прямое замещение украденного предмета, а не возмещает его стоимость держателю полиса. Другим примером может быть случай, когда страховщик использует свои собственные больницы и медицинский персонал для предоставления медицинских услуг, покрываемых данными договорами.

В6 Некоторые договоры на предоставление услуг за фиксированное вознаграждение, по которым объем услуг зависит от какого-либо события, в наступлении которого нет уверенности, отвечают определению договора страхования в настоящем МСФО, но не рассматриваются органами регулирования в некоторых странах как договоры страхования. Одним из примеров является договор на обслуживание, по которому поставщик услуг обязуется отремонтировать определенное оборудование при его поломке. Фиксированное вознаграждение за предоставление услуг основывается на ожидаемом количестве поломок, но существует неопределенность в отношении поломки конкретного станка. Поломка оборудования неблагоприятно влияет на его собственника, и по условиям договора собственник получает компенсацию (в натуральной форме, а не денежными средствами). Другим примером может быть договор на предоставление услуг, связанных с поломкой автомобиля, по условиям которого поставщик услуг обязуется за фиксированное годовое вознаграждение оказать техническую помощь при поломке автомобиля в пути или отбуксировать автомобиль на ближайшую станцию техобслуживания. В последнем случае договор мог бы удовлетворять определению договора страхования, несмотря на то что поставщик услуг не принял на себя обязательств по проведению ремонта или замене деталей.

В7 Применение настоящего МСФО к договорам, указанным в пункте В6, скорее всего, будет не более обременительным, чем применение Международных стандартов финансовой отчетности, которые бы были применимы, если бы такие договоры были вне сферы применения настоящего МСФО:

(a) Маловероятно, что обязательства по уже случившимся поломкам или сбоям в работе будут существенными.

(b) Если бы применялся МСФО (IAS) 18 «Выручка», то поставщик услуг признал бы выручку с учетом стадии завершенности выполнения договора (если при этом удовлетворяются и другие определенные критерии). Такой подход также допустим в соответствии с настоящим МСФО, который разрешает поставщику услуг (i) продолжить использование существующей учетной политики в отношении указанных договоров, кроме случаев, когда она предусматривает практические подходы, запрещенные пунктом 14, и (ii) вносить улучшающие изменения в свою учетную политику, если это разрешено пунктами 22-30.

(c) Поставщик услуг должен оценить, не превышают ли затраты, необходимые для выполнения предусмотренных договором обязанностей по предоставлению услуг, величину выручки, полученной авансом. Для этих целей он проводит проверку адекватности обязательств, указанную в пунктах 15-19 настоящего МСФО. Если бы настоящий МСФО не применялся к указанным договорам, то поставщик услуг применял бы МСФО (IAS) 37, чтобы определить, являются ли эти договоры обременительными.

(d) Применительно к указанным договорам маловероятно, что требования по раскрытию информации, содержащиеся в настоящем МСФО, значительно увеличат объем раскрываемой информации, требуемой другими МСФО.

Отличие страховых рисков от других рисков

В8 Определение договора страхования привязано к понятию страхового риска, который в настоящем МСФО определяется как риск, отличный от *финансового риска*, передаваемый держателем договора страховщику. Договор, который подвергает страховщика финансовому риску без передачи значительного страхового риска, не является договором страхования.

В9 Определение финансового риска, приведенное в Приложении А, включает перечень финансовых и нефинансовых переменных. Этот перечень включает нефинансовые переменные, которые не являются специфичными для одной из сторон по договору, такие как индекс убытков от землетрясений в определенном регионе или индекс температур в определенном городе. Перечень исключает нефинансовые переменные, которые являются специфичными для одной из сторон по договору, такие как возникновение или невозникновение пожара, который повредит или уничтожит актив, принадлежащий указанной стороне. Более того, считается, что риск изменения справедливой стоимости нефинансового актива не является финансовым риском, если эта справедливая стоимость отражает не только изменения рыночных цен на такие активы (финансовая переменная), но также состояние определенного нефинансового актива, удерживаемого одной из сторон договора (нефинансовая переменная). Например, если гарантия ликвидационной стоимости определенного автомобиля подвергает гаранта риску изменения физического состояния автомобиля, то этот риск является страховым, а не финансовым.

В10 По некоторым договорам страховщик подвергается финансовому риску в дополнение к существенному страховому риску. Например, многие договоры страхования жизни гарантируют держателям полиса некоторую минимальную норму доходности (создавая финансовый риск), а также предусматривают осуществление выплат в случае наступления смерти, которые иногда значительно превышают сальдо по счету держателя

полиса (создавая страховой риск в виде риска наступления смерти). Такие договоры являются договорами страхования.

В11 По некоторым договорам наступление страхового случая вызывает необходимость выплаты некоторой суммы, которая привязана к какому-либо индексу цен. Такие договоры являются договорами страхования при условии, что величина выплаты, зависящая от страхового случая, может быть значительной. Например, пожизненные выплаты, привязанные к коэффициенту прожиточного минимума, передают страховой риск, так как осуществление выплат зависит от события, в наступлении которого нет уверенности, - продолжительности жизни получателя аннуитета. Привязка к индексу цен является встроенным производным инструментом, но она также передает страховой риск. Если передаваемый таким образом страховой риск значителен, то встроенный производный инструмент отвечает определению договора страхования, и в этом случае его не требуется отделять и оценивать по справедливой стоимости (см. пункт 7 настоящего МСФО).

В12 В определении страхового риска упоминается риск, который страховщик принимает от держателя полиса. Другими словами, страховой риск представляет собой уже существующий риск, который переходит от держателя полиса к страховщику. Таким образом, новый риск, создаваемый договором, не является страховым риском.

В13 В определении договора страхования упоминаются неблагоприятные последствия для держателя полиса. В данном определении размер выплат страховщика не ограничивается суммой, равной финансовому эффекту указанного неблагоприятного события. Например, определение не исключает страхового покрытия «новое за старое», в рамках которого держателю полиса выплачивается сумма, достаточная для замены старого поврежденного актива новым. Точно так же определение не ограничивает размер выплат по договору срочного страхования жизни суммой финансового убытка, понесенного иждивенцами умершего лица, как и не препятствует тому, чтобы количественная оценка ущерба, понесенного вследствие смерти или несчастного случая, определялась в размере выплаты заранее определенных сумм.

В14 Некоторые договоры требуют выплаты компенсации, если происходит оговоренное событие, в наступлении которого не было уверенности, но при этом не предусматривают в качестве неперемного условия данной выплаты возникновение неблагоприятных последствий для держателя полиса. Такой договор не является договором страхования, даже если держатель полиса использует данный договор для уменьшения подверженности риску изменения соответствующей базовой переменной. Например, если держатель полиса использует производный инструмент для хеджирования базовой нефинансовой переменной, который коррелирует с денежными потоками от актива организации, то такой производный инструмент не является договором страхования, так как выплата возмещения не зависит от того, возникнут ли для держателя полиса неблагоприятные последствия в результате уменьшения денежных потоков от актива. Напротив, в определении договора страхования упоминается событие, в наступлении которого нет уверенности, и его неблагоприятное влияние на держателя полиса предусмотрено договором как неперемное условие для осуществления выплаты. Данное неперемное условие, включенное в договор, не требует, чтобы страховщик проводил расследование в отношении того, на самом ли деле наступившее событие вызвало неблагоприятные последствия, но разрешает страховщику отказаться от выплаты, если он не убежден, что событие оказало неблагоприятное влияние.

В15 Риск сокращения или увеличения срока действия договора (т. е. риск того, что контрагент откажется от договора раньше или позже срока, планировавшегося страховщиком при определении его цены) не является страховым риском, потому что

осуществление выплаты контрагенту не зависит от неблагоприятного для этого контрагента события, в наступлении которого нет уверенности. Аналогично риск повышенных расходов (т. е. риск непредвиденного увеличения административных затрат, связанных с обслуживанием договора, а не затрат, связанных со страховыми случаями) не является страховым риском, так как непредвиденное увеличение расходов не оказывает неблагоприятного влияния на контрагента по договору.

В16 Поэтому договор, подвергающий страховщика риску сокращения срока действия договора, риску увеличения срока действия договора или риску повышенных расходов, не является договором страхования, кроме тех случаев, когда он также подвергает страховщика страховому риску. Однако если страховщик уменьшает указанный риск посредством заключения другого договора с целью передачи части этого риска третьей стороне, то этот другой договор подвергает указанную третью сторону страховому риску.

В17 Страховщик может принять значительный страховой риск от держателя полиса только в том случае, если этот страховщик является организацией, обособленной от держателя полиса. В том случае, когда страховщиком является общество взаимного страхования, этот страховщик принимает риски от каждого держателя полиса и объединяет их. Несмотря на то, что держатели полисов несут этот объединенный риск на взаимной основе, являясь членами общества взаимного страхования, указанное общество принимает на себя тот риск, в отношении которого заключен договор страхования.

Примеры договоров страхования

В18 Ниже приведены примеры договоров, являющихся договорами страхования при условии, что передаваемый страховой риск значителен:

(а) страхование на случай кражи или причинения ущерба имуществу;

(b) страхование ответственности товаропроизводителя, профессиональной ответственности, гражданской ответственности или страхование судебных расходов;

(c) страхование жизни и предоплата расходов по погребению (несмотря на отсутствие сомнения в том, что смерть наступит, неопределенным является момент, когда именно она наступит или, для некоторых видов страхования жизни, наступит ли смерть в течение периода действия страхового покрытия);

(d) пожизненные выплаты и пенсии (т. е. договоры, по которым обеспечивается компенсация в отношении будущего события, в наступлении которого нет уверенности, - продолжительности жизни получателя аннуитета или пенсионера, чтобы оказать содействие получателю аннуитета или пенсионеру в обеспечении определенного уровня жизни, на котором в ином случае неблагоприятно отразилась бы продолжительность его или ее жизни);

(e) страхование на случай наступления инвалидности и медицинское страхование;

(f) поручительские гарантии, гарантии лояльности, гарантии исполнения обязательств и тендерные гарантии (т. е. договоры, по которым предоставляется компенсация в том случае, если другая сторона не сможет выполнить предусмотренную договором обязанность, например, обязанность построить здание);

(g) кредитное страхование, предусматривающее осуществление определенных выплат держателю договора, с целью возмещения убытка, понесенного им в результате

того, что определенный должник не смог совершить платеж в сроки, установленные первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента. Эти договоры могут иметь разную юридическую форму, такую как гарантия, некоторые виды аккредитивов, производный инструмент в отношении дефолта по кредиту или договор страхования. Однако, несмотря на то что такие договоры соответствуют определению договора страхования, они также соответствуют определению договора финансовой гарантии, предусмотренному МСФО (IAS) 39, и относятся к сфере применения МСФО (IAS) 32⁶⁰ и МСФО (IAS) 39, а не настоящего стандарта (см. пункт 4(d)). Тем не менее, если сторона-гарант ранее в явной форме заявляла, что рассматривает такие договоры как договоры страхования, и учитывала их в порядке, применимом к договорам страхования, эта сторона может по своему усмотрению применять к таким договорам финансовой гарантии либо МСФО (IAS) 39 и МСФО (IAS) 32⁶¹, либо настоящий стандарт;

⁶⁰ Если организация применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

⁶¹ Если организация применяет МСФО (IFRS) 7, ссылка на МСФО (IAS) 32 заменяется ссылкой на МСФО (IFRS) 7.

(h) гарантии на продукцию. Гарантии на продукцию, предоставленные другой стороне в отношении товаров, проданных производителем, дилером или розничным торговцем, входят в сферу применения настоящего МСФО. Однако гарантии на продукцию, предоставляемые непосредственно производителем, дилером или розничным торговцем не входят в его сферу применения, так как они относятся к сфере применения МСФО (IAS) 18 и МСФО (IAS) 37;

(i) страхование титула собственности (т. е. страхование на случай обнаружения дефектов, касающихся титула собственности на землю, существование которых не было явным на момент заключения договора страхования). В данном случае страховым случаем является обнаружение дефекта, касающегося титула собственности, а не сам изъяс;

(j) страхование на время путешествия (т. е. компенсация, предоставляемая держателям полиса в форме денежных средств или в натуральной форме, для возмещения ущерба, понесенного ими во время путешествия). В пунктах В6 и В7 рассматриваются договоры такого рода;

(k) облигации катастроф, предусматривающие уменьшение выплат основной суммы или процентов либо одновременно того и другого, если указанное в договоре событие неблагоприятно отразится на эмитенте соответствующей облигации (кроме случаев, когда указанное в договоре событие не создает значительного страхового риска, например, если таким событием является изменение процентной ставки или валютного курса);

(l) страховые свопы и другие договоры, которые предусматривают выплаты в привязке к климатическим, геологическим или другим физическим переменным, являющимся специфичными для одной из сторон договора;

(m) договоры перестрахования.

В19 Ниже приведены примеры статей, не являющихся договорами страхования:

(a) инвестиционные договоры, имеющие юридическую форму договора страхования, но не подвергающие страховщика значительному страховому риску, например договоры страхования жизни, по которым страховщик не несет значительного риска, связанного со смертью застрахованного лица (такие договоры являются нестраховыми финансовыми инструментами или договорами на предоставление услуг, см. пункты В20 и В21);

(b) договоры, имеющие юридическую форму договора страхования, но передающие весь значительный страховой риск обратно держателю полиса через механизм юридически защищенных и не подлежащих отмене условий, которые корректируют размер будущих платежей держателя полиса в прямой зависимости от застрахованных убытков, например некоторые договоры финансового перестрахования или некоторые групповые договоры (такие договоры обычно являются нестраховыми финансовыми инструментами или договорами на предоставление услуг, см. пункты B20 и B21);

(c) самострахование, другими словами, непередача риска, который мог бы покрываться страхованием (в данном случае нет договора страхования, так как отсутствует соглашение с другой стороной);

(d) договоры (такие как договоры на результаты азартной игры), которые требуют осуществления выплаты в случае возникновения определенного события, в наступлении которого не было уверенности, но при этом не предусматривают в качестве неперемного договорного условия для такой выплаты необходимость того, чтобы это событие имело неблагоприятные последствия для держателя полиса. Однако это не препятствует установлению заранее определенного размера страхового возмещения для количественной оценки ущерба, понесенного вследствие наступления указанного в договоре события, такого как смерть или несчастный случай (см. также пункт B13);

(e) производные инструменты, которые подвергают одну из сторон финансовому риску, но не страховому риску, так как требуют, чтобы указанная сторона осуществляла платежи, которые основаны исключительно на изменениях одной или нескольких переменных, указанных в договоре: процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса или другой переменной, - при условии (применительно к случаю нефинансовой переменной), что эта переменная не является специфичной для одной из сторон по договору (см. МСФО (IAS) 39);

(f) гарантия, связанная с кредитом (или аккредитив, производный инструмент в отношении дефолта по кредиту или договор страхования кредитных рисков), которая (который) требует осуществления выплат, даже если держатель не понес убытка вследствие неспособности должника осуществить платежи в срок (см. МСФО (IAS) 39);

(g) договоры, по которым размер выплат основывается на климатических, геологических или других физических переменных, которые не являются специфичными для одной из сторон договора (обычно называемых «погодными» производными инструментами);

(h) облигации катастроф, предусматривающие уменьшение выплат основной суммы или процентов либо одновременно того и другого исходя из климатических, геологических или других физических переменных, не являющихся специфичными для одной из сторон договора.

B20 Если договоры, указанные в пункте B19, создают финансовые активы или финансовые обязательства, то они относятся к сфере применения МСФО (IAS) 39. Помимо прочего, это означает, что стороны договора используют учет, иногда называемый депозитным учетом, при котором:

(a) одна сторона признает полученное возмещение как финансовое обязательство, а не как выручку;

(b) другая же сторона признает выплаченное возмещение как финансовый актив, а не как расход.

B21 Если договоры, указанные в пункте B19, не создают финансовых активов или обязательств, то применяется МСФО (IAS) 18. В соответствии с МСФО (IAS) 18 выручка по операции, предполагающей оказание услуг, признается с учетом стадии завершенности данной операции, если результат этой операции может быть надежно оценен.

Значительный страховой риск

B22 Договор является договором страхования только в том случае, если по нему передается значительный страховой риск. В пунктах B8-B21 рассматривается страховой риск. В следующих пунктах рассматривается оценка того, является ли страховой риск значительным.

B23 Страховой риск считается значительным в том и только в том случае, если страховой случай может привести к необходимости выплаты страховщиком значительных дополнительных вознаграждений при любом варианте развития событий, исключая варианты, не имеющие коммерческого содержания (т. е. не имеющие заметного влияния на экономическую сторону сделки). Если дополнительные значительные вознаграждения будут подлежать выплате в случаях, имеющих коммерческое содержание, то условие в предыдущем предложении может выполняться даже тогда, когда страховой случай крайне маловероятен или когда ожидаемая (т. е. взвешенная с учетом вероятности) приведенная стоимость условных денежных потоков является незначительной по сравнению с ожидаемой приведенной стоимостью всех остальных предусмотренных договором денежных потоков.

B24 Дополнительные вознаграждения, указанные в пункте B23, представляют собой суммы, выплачиваемые сверх тех сумм, которые подлежали бы выплате, если бы страховой случай не произошел (исключая варианты, не имеющие коммерческого содержания). Эти дополнительные суммы включают затраты на урегулирование страховых убытков и затраты на оценку страховых убытков, но исключают:

(a) убыток, связанный с невозможностью взимать в будущем плату с держателя полиса за дальнейшие услуги. Например, применительно к инвестиционному договору страхования жизни смерть держателя полиса означает, что страховщик больше не может предоставлять ему услуги по управлению инвестициями и получать за это плату. Однако этот экономический убыток страховщика не отражает страховой риск точно так же, как управляющий взаимным фондом не принимает на себя страховой риск, связанный с возможной смертью клиента. Поэтому потенциальная утрата будущих вознаграждений за управление инвестициями не является уместной при оценке объема страхового риска, передаваемого по договору.

(b) расходы, которые были бы понесены в случае прекращения договора или отказа от него, но не будут понесены по причине смерти клиента. Так как появление данных расходов обусловлено договором, то отказ от права требования этих сумм не является компенсацией держателю полиса уже существовавшего риска. Отсюда следует, что они не уместны при оценке объема страхового риска, передаваемого по договору.

(c) выплату, зависящую от события, которое не влечет за собой значительного убытка для держателя договора. Например, имеется договор, по которому страховщик должен выплатить один миллион денежных единиц, если активу будет причинен физический ущерб, в результате которого держатель полиса понесет незначительный экономический убыток, равный одной денежной единице. По данному договору держатель полиса передает страховщику незначительный риск, связанный с

возникновением убытка в размере одной денежной единицы. В то же время договор создает нестраховой риск, связанный с тем, что страховщик должен будет выплатить 999 999 денежных единиц, если указанное в договоре событие произойдет. Так как страховщик не принимает на себя значительный страховой риск от держателя договора, то этот договор не является договором страхования.

(d) возможные компенсации убытков, получаемые по договорам перестрахования. Страховщик должен учитывать их отдельно.

B25 Страховщик должен проводить оценку значительности страхового риска по каждому договору в отдельности, а не на основе их существенности с точки зрения финансовой отчетности⁶². Таким образом, страховой риск может быть значительным даже в том случае, когда существует минимальная вероятность существенных убытков по всем учтенным договорам. Данная оценка каждого договора в отдельности упрощает решение вопроса о классификации договора как договора страхования. Однако, если известно, что относительно однородная группа небольших договоров состоит из договоров, по которым передается страховой риск, страховщику не нужно анализировать отдельно каждый договор из этой группы, чтобы выявить несколько договоров, не являющихся производными инструментами, которые передают незначительный страховой риск.

⁶² Для данной цели, договоры, заключенные одновременно с одним контрагентом (или договоры, являющиеся взаимозависимыми каким-либо иным образом), рассматриваются как один договор.

B26 Из пунктов B23-B25 следует, что если договор предусматривает выплату возмещения по случаю смерти, которое превышает сумму, подлежащую выплате при жизни, то этот договор является договором страхования, кроме тех случаев, когда дополнительные выплаты по случаю смерти являются незначительными (что оценивается применительно к самому договору, а не ко всем учтенным договорам). Как отмечалось в пункте B24(b), отказ по причине смерти от права требования сумм, которые страховщик должен был бы выплатить в случае прекращения договора или отказа от него, не включается в такую оценку, если такой отказ от права требования не является компенсацией держателю полиса уже существовавшего риска. Аналогичным образом договор об аннуитете, по которому производятся регулярные платежи в течение оставшегося периода жизни держателя полиса, является договором страхования, кроме тех случаев, когда агрегированные выплаты, зависящие от продолжительности жизни, являются незначительными.

B27 Пункт B23 упоминает дополнительные вознаграждения. Эти дополнительные вознаграждения могут включать требование выплаты вознаграждений досрочно, если страховой случай наступит раньше и при этом выплата не корректируется с учетом временно'й стоимости денег. Примером является пожизненное страхование на фиксированную сумму (другими словами, страхование, по которому производится фиксированная выплата по случаю смерти держателя полиса вне зависимости от даты его смерти, при этом срок истечения периода страхового покрытия не устанавливается). Нет сомнений в том, что держатель полиса когда-нибудь умрет, но дата смерти остается неопределенной. Страховщик будет нести убытки по тем отдельным договорам, держатели которых умерли рано, даже если в целом по группе договоров убытка не будет.

B28 Если производится разделение договора страхования на депозитную и страховую составляющие, то значительность передаваемого страхового риска оценивается на основе страховой составляющей. Значительность страхового риска, передаваемого по

встроенному производному инструменту, оценивается на основе встроенного производного инструмента.

Изменения уровня страхового риска

В29 По некоторым договорам страховой риск не передается страховщику в момент их заключения, но вместе с тем передача страхового риска по ним позднее все же происходит. Например, рассмотрим договор, по которому предусматривается определенная инвестиционная доходность и опцион, который дает держателю полиса право использовать поступления от инвестиции при наступлении ее срока погашения для покупки пожизненных выплат по текущим ставкам аннуитета, предлагаемым страховщиком другим новым получателям аннуитета на тот момент времени, когда держатель полиса исполнит указанный опцион. По договору не происходит передача страхового риска страховщику до тех пор, пока не будет исполнен опцион, так как у страховщика остается свобода выбора при оценке аннуитета на той основе, которая отражает страховой риск, передаваемый ему на этот момент. Однако если в договоре указываются ставки аннуитета (или база для установления ставок аннуитета), то такой договор передает страховой риск страховщику в момент заключения этого договора.

В30 Договор, квалифицируемый как договор страхования, остается таковым, пока все права и обязанности по нему не будут исполнены или не истечет срок их действия.

*Приложение 33
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

Цель

1 Целью настоящего МСФО является определение порядка учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о *прекращенной деятельности*. В частности, настоящий МСФО требует:

(а) оценивать активы, которые удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, по наименьшей стоимости из балансовой стоимости и *справедливой стоимости* за вычетом *затрат на продажу*, и прекращать начисление амортизации по таким активам; и

(б) представлять активы, которые удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, отдельно в отчете о финансовом положении, а результаты прекращенной деятельности - отдельно в отчете о совокупном доходе.

Сфера применения

2 Требования к классификации и представлению информации, предусмотренные настоящим МСФО, применяются ко всем признанным *внеоборотным активам*⁶³ и всем *выбывающим группам* организации. Требования к оценке, предусмотренные настоящим МСФО, применяются ко всем признанным внеоборотным активам и выбывающим группам (как указано в пункте 4), за исключением активов, перечисленных в пункте 5, которые и в дальнейшем должны оцениваться в соответствии с указанным стандартом.

⁶³ Для активов, классифицированных в соответствии с представлением в порядке ликвидности, внеоборотными активами являются активы, которые включают суммы, ожидаемые к возмещению более чем через двенадцать месяцев после отчетного периода. Пункт 3 применяется при классификации таких активов.

3 Активы, классифицированные как внеоборотные в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», не должны реклассифицироваться в *оборотные активы* до тех пор, пока они не будут удовлетворять критериям классификации в качестве предназначенных для продажи в соответствии с настоящим МСФО. Активы, которые обычно рассматриваются организацией как внеоборотные, приобретенные исключительно с целью последующей перепродажи, не должны классифицироваться как оборотные, если только они не удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи в соответствии с настоящим МСФО.

4 Иногда организация осуществляет выбытие группы активов, возможно вместе с некоторыми непосредственно связанными с ними обязательствами, в рамках одной операции. Такая выбывающая группа может быть группой *единиц, генерирующих денежные средства*, отдельной единицей, генерирующей денежные средства, или ее частью⁶⁴. Группа может включать любые активы и обязательства организации, в том числе оборотные активы, краткосрочные обязательства и активы, исключенные пунктом 5 из требований настоящего МСФО к оценке. Если внеоборотный актив в сфере применения настоящего МСФО в части оценки является частью выбывающей группы, то требования настоящего МСФО к оценке применяются к группе в целом таким образом, чтобы группа оценивалась по наименьшей стоимости из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Требования в отношении оценки отдельных активов и обязательств, которые являются частью выбывающей группы, изложены в пунктах 18, 19 и 23.

⁶⁴ Однако начиная с момента, когда возникновение денежных потоков от актива или группы активов ожидается в основном от продажи, а не от продолжающегося использования, такие активы становятся менее зависимыми от денежных потоков от других активов, и выбывающая группа, которая была частью единицы, генерирующей денежные средства, становится отдельной единицей, генерирующей денежные средства.

5 Положения настоящего МСФО по оценке⁶⁵ не применяются к следующим активам, которые регулируются перечисленными стандартами, ни как к отдельным активам, ни как к части выбывающей группы:

(a) отложенные налоговые активы (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);

(b) активы, возникающие в результате вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

(c) финансовые активы, включаемые в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;

(d) внеоборотные активы, которые учитываются в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, представленной в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»;

(e) внеоборотные активы, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»;

(f) права, обусловленные договорами страхования, как определено в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

⁶⁵ За исключением пунктов 18 и 19, которые требуют оценки рассматриваемых активов в соответствии с другими применимыми МСФО.

5А Требования настоящего МСФО к классификации, представлению и оценке, применимые в отношении внеоборотного актива (или выбывающей группы), классифицированного как предназначенный для продажи, также применяются к внеоборотному активу (или выбывающей группе), который классифицирован как предназначенный для распределения собственникам, действующим в этом качестве (предназначенный для распределения собственникам).

5В В настоящем МСФО установлены требования по раскрытию информации в отношении внеоборотных активов (или выбывающих групп), классифицированных как предназначенные для продажи, и в отношении прекращенной деятельности. Требования к раскрытию информации в других МСФО не применяются в отношении таких активов (или выбывающих групп), за исключением случаев, когда в этих МСФО требуется:

(a) отдельное раскрытие информации в отношении внеоборотных активов (или выбывающих групп), классифицированных как предназначенные для продажи, или прекращенной деятельности; или

(b) раскрытия информации в отношении оценки тех активов и обязательств в составе выбывающей группы, которые не попадают в сферу применения требований МСФО (IFRS) 5 к оценке, и такое раскрытие информации еще не представлено в других примечаниях к финансовой отчетности.

Дополнительное раскрытие информации о внеоборотных активах (или выбывающих группах), классифицированных как предназначенные для продажи, или о прекращенной деятельности может потребоваться для соблюдения общих требований МСФО (IAS) 1, в частности пунктов 15 и 125 указанного стандарта.

Классификация внеоборотных активов (или выбывающих групп) в качестве предназначенных для продажи или предназначенных для распределения собственникам

6 Организация должна классифицировать внеоборотный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования.

7 Для этого актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии исключительно на условиях обычных и общепринятых при продаже таких активов (или выбывающих групп) и его продажа должна быть *высоковероятной*.

8 Для того чтобы продажа была высоковероятной, руководство соответствующего уровня должно принять на себя обязанность по реализации плана по продаже актива (или выбывающей группы) и должны быть предприняты активные меры по поиску покупателя и выполнению плана. Кроме того, должны активно вестись действия по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью. Кроме того, должно быть ожидание, что данная продажа будет удовлетворять критериям признания в качестве законченной продажи в течение одного года с даты классификации, за исключением случаев, разрешенных пунктом 9, и действия, требуемые для выполнения плана по продаже, должны указывать на то, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны. Вероятность одобрения акционерами (если оно требуется в соответствующей юрисдикции) должна рассматриваться как часть оценки высокой вероятности продажи.

8А Организация, которая приняла на себя обязанность по реализации плана продажи, подразумевающего потерю контроля над дочерней организацией, должна классифицировать все активы и обязательства такой дочерней организации как предназначенные для продажи при условии выполнения критериев, изложенных в пунктах 6-8, независимо от того, сохранит ли организация неконтролирующую долю участия в бывшей дочерней организации после продажи.

9 Под влиянием событий или обстоятельств период завершения продажи может превысить один год. Увеличение периода, требуемого для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые организацией, и существует достаточное подтверждение того, что план по продаже актива (или выбывающей группы) остается в силе. Это происходит, когда удовлетворяются критерии, указанные в Приложении В.

10 Операции продажи включают обмен внеоборотных активов на другие внеоборотные активы, когда обмен имеет коммерческое содержание в соответствии с МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*».

11 Когда организация приобретает внеоборотный актив (или выбывающую группу) исключительно с целью последующего выбытия, она должна классифицировать внеоборотный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи на дату приобретения, только если выполняется требование по ограничению периода одним годом, предусмотренное пунктом 8 (за исключением случаев, разрешенных пунктом 9), и высоковероятно, что любой другой критерий, содержащийся в пунктах 7 и 8, который не был удовлетворен на эту дату, будет удовлетворен в течение короткого периода после приобретения (обычно в течение трех месяцев).

12 Если критерии, представленные в пунктах 7 и 8, были удовлетворены после отчетного периода, то организация не должна классифицировать внеоборотный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи в выпускаемой за тот период

финансовой отчетности. Однако если эти критерии были удовлетворены после отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то организация должна раскрыть в примечаниях информацию, указанную в пунктах 41(a), (b) и (d).

12А Внеоборотный актив (или выбывающая группа) классифицируется как предназначенный для распределения собственникам в том случае, когда организация приняла на себя обязанность распределить актив (или выбывающую группу) в пользу собственников. Для этого активы должны быть в наличии для немедленного распределения в их текущем состоянии, а распределение должно быть высоковероятным. Для того чтобы распределение было высоковероятным, должны быть инициированы действия с целью осуществления распределения, а само распределение, согласно ожиданиям, должно завершиться в течение одного года после даты классификации. Действия, требуемые для выполнения распределения, должны указывать на то, что значительные изменения в распределении или его отмена маловероятны. Вероятность одобрения акционерами (если оно требуется в соответствующей юрисдикции) должна рассматриваться как часть оценки наличия высокой вероятности распределения.

Внеоборотные активы, использование которых должно быть прекращено

13 Организация не должна классифицировать внеоборотный актив (или выбывающую группу), использование которого должно быть прекращено, как предназначенный для продажи, так как его балансовая стоимость будет возмещена в основном путем продолжающегося использования. Однако если выбывающая группа, использование которой должно быть прекращено, соответствует критериям, представленным в пунктах 32(a)-(c), то организация должна представить результаты и денежные потоки выбывающей группы в качестве прекращенной деятельности в соответствии с пунктами 33 и 34 на дату, когда использование было прекращено. Внеоборотные активы (или выбывающие группы), использование которых будет прекращено, включают внеоборотные активы (или выбывающие группы), которые должны использоваться до конца срока их экономического использования, и внеоборотные активы (или выбывающие группы), которые будут выведены из эксплуатации, а не проданы.

14 Организация не должна учитывать внеоборотный актив, который временно был изъят из использования, таким образом, как если бы его использование было прекращено.

Оценка внеоборотных активов (или выбывающих групп), классифицированных как предназначенные для продажи

Оценка внеоборотного актива (или выбывающей группы)

15 Организация должна оценивать внеоборотный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для продажи, по наименьшей

стоимости из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

15А Организация должна оценивать внеоборотный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для распределения собственникам, по наименьшей стоимости из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на распределение⁶⁶.

⁶⁶ Расходы на распределение - это дополнительные затраты, непосредственно связанные с распределением, исключая затраты на финансирование и расход по налогу на прибыль.

16 Если новоприобретенный актив (или выбывающая группа) удовлетворяет критериям классификации в качестве предназначенного для продажи (см. пункт 11), то применение пункта 15 приведет к оценке актива (или выбывающей группы) при первоначальном признании по наименьшей стоимости из балансовой стоимости, если бы он не был классифицирован таким образом (например, по первоначальной стоимости), и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Таким образом, если актив (или выбывающая группа) приобретен как часть объединения бизнесов, то он должен быть оценен по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

17 Если ожидается, что продажа произойдет по истечении более чем одного года, то организация должна оценивать затраты на продажу по приведенной стоимости. Увеличение приведенной стоимости затрат на продажу, возникающее в связи с течением времени, должно быть представлено в составе прибыли или убытка в качестве затрат на финансирование.

18 Непосредственно перед первоначальной классификацией актива (или выбывающей группы) как предназначенного для продажи, балансовая стоимость актива (или всех активов и обязательств в группе) должна быть оценена в соответствии с применимыми МСФО.

19 При последующей переоценке выбывающей группы балансовая стоимость активов или обязательств, которые не попадают в сферу применения требований настоящего МСФО к оценке, но входят в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи, должна определяться в соответствии с применимыми к ним МСФО до проведения переоценки выбывающей группы по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Признание и восстановление убытков от обесценения

20 Организация должна признать убыток от обесценения при первоначальном или последующем списании стоимости актива (или выбывающей группы) до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в той мере, в какой он не был признан в соответствии с пунктом 19.

21 Организация должна признать прибыль от последующего увеличения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, но не превышающую сумму накопленного убытка от обесценения, который был признан либо в соответствии с настоящим МСФО, либо ранее в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

22 Организация должна признать прибыль от последующего увеличения справедливой стоимости выбывающей группы за вычетом затрат на продажу:

(а) в той мере, в какой она не была признана в соответствии с пунктом 19, но

(b) не более накопленного убытка от обесценения, который был признан либо в соответствии с настоящим МСФО, либо ранее в соответствии с МСФО (IAS) 36, по внеоборотным активам, которые находятся в сфере применения требований к оценке настоящего МСФО.

23 Убыток от обесценения (или последующая прибыль при его восстановлении), признанный в отношении выбывающей группы, должен уменьшать (или увеличивать) балансовую стоимость внеоборотных активов в группе, которые входят в сферу применения требований к оценке настоящего МСФО, в порядке распределения, изложенного в пунктах 104(а) и (b) и 122 МСФО (IAS) 36 (пересмотренного в 2004 году).

24 Прибыль или убыток, не признанные к дате продажи внеоборотного актива (или выбывающей группы), должны быть признаны на дату прекращения признания. Требования, относящиеся к прекращению признания, изложены:

(а) в пунктах 67-72 МСФО (IAS) 16 (пересмотренного в 2003 году) для основных средств; и

(b) в пунктах 112-117 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (пересмотренного в 2004 году) для нематериальных активов.

25 Организация не должна амортизировать внеоборотный актив, пока он классифицируется как предназначенный для продажи или пока он является частью выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи. Проценты и другие расходы, относящиеся к обязательствам выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, должны продолжаться признаваться.

Изменения в плане продажи

26 Если организация классифицировала актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, но критерии, представленные в пунктах 7-9, более не удовлетворяются, то организация должна прекратить классификацию актива (или выбывающей группы) как предназначенного для продажи.

27 Организация должна оценивать внеоборотный актив, классификация которого как предназначенного для продажи была прекращена (или который более не входит в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи), по наименьшей сумме из:

(а) его балансовой стоимости до того, как актив (или выбывающая группа) был классифицирован как предназначенный для продажи, скорректированной на суммы амортизации или переоценок, которые были бы признаны, если бы актив (или выбывающая группа) не был классифицирован как предназначенный для продажи; и

(b) его *возмещаемой суммы* на дату последующего решения не продавать⁶⁷.

⁶⁷

⁶⁷ Если внеоборотный актив является частью единицы, генерирующей денежные средства, то его возмещаемой суммой является балансовая стоимость, которая была бы признана после распределения убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, в соответствии с МСФО (IAS) 36.

28 Организация должна включать требуемые корректировки балансовой стоимости внеоборотного актива, классификация которого в качестве предназначенного для продажи была прекращена, в состав прибыли или убытка⁶⁸ от продолжающейся деятельности за период, в котором критерии пунктов 7-9 перестали удовлетворяться. Финансовая отчетность за все периоды с момента классификации актива в качестве предназначенного для продажи должна быть соответствующим образом скорректирована, если выбывающая группа или внеоборотный актив, классификация которого в качестве предназначенного для продажи была прекращена, является дочерней организацией, совместными операциями, совместным предприятием, ассоциированной организацией или долей участия в совместном предприятии или ассоциированной организации. Организация должна представлять такую корректировку в той же самой статье отчета о совокупном доходе, в которой были представлены прибыль или убыток, признанные в соответствии с пунктом 37, если таковые имели место.

⁶⁸ За исключением случаев, когда актив не является основным средством или нематериальным активом, который был переоценен в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38 до его классификации в качестве предназначенного для продажи, корректировка должна учитываться как увеличение или уменьшение стоимости переоценки.

29 Если организация изымает отдельный актив или обязательство из выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, то оставшиеся активы и обязательства выбывающей группы, предназначенные для продажи, должны и в дальнейшем оцениваться как группа только в том случае, если эта группа удовлетворяет критериям пунктов 7-9. В иных случаях оставшиеся внеоборотные активы группы, которые по отдельности удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, должны по отдельности оцениваться по наименьшей стоимости из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу на ту же дату. Внеоборотные активы, которые не удовлетворяют критериям, не должны более классифицироваться как предназначенные для продажи в соответствии с пунктом 26.

Представление и раскрытие информации

30 Организация должна представлять и раскрывать информацию, которая дает возможность пользователям финансовой отчетности оценивать финансовые результаты от прекращенной деятельности и выбытия внеоборотных активов (или выбывающих групп).

Представление прекращенной деятельности

31 *Компонент организации* включает деятельность и денежные потоки, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части организации. Другими словами, компонент организации должен быть единицей или группой единиц, генерирующих денежные средства, пока он предназначен для использования.

32 Прекращенной деятельностью является компонент организации, который либо выбыл, либо классифицируется как предназначенный для продажи, и

(a) представляет собой отдельное значительное направление деятельности или географический район ведения операций;

(b) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного направления деятельности или географического района ведения операций; или

(c) является дочерней организацией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.

33 Организация должна раскрыть:

(a) итоговую сумму непосредственно в отчете о совокупном доходе, которая складывается из:

(i) прибыли или убытка после налогообложения от прекращенной деятельности; и

(ii) прибыли или убытка после налогообложения, признанных при переоценке до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп (группы), которые представляют собой прекращенную деятельность;

(b) следующие составляющие итоговой суммы, указанной в подпункте (a):

(i) выручку, расходы и прибыль или убыток до налогообложения от прекращенной деятельности;

(ii) соответствующий расход по налогу на прибыль, как требуется пунктом 81(h) МСФО (IAS) 12; и

(iii) прибыль или убыток, признанные при переоценке до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп (группы), которые представляют собой прекращенную деятельность.

Анализ по составляющим может быть представлен либо в примечаниях, либо непосредственно в отчете о совокупном доходе. Если анализ представлен непосредственно в отчете о совокупном доходе, то он должен быть представлен в разделе, обозначенном как относящийся к прекращенной деятельности, т. е. отдельно от продолжающейся деятельности. Анализ не требуется для выбывающих групп, которые являются новоприобретенными дочерними организациями, удовлетворяющими критериям классификации в качестве предназначенных для продажи при приобретении (см. пункт 11);

(c) чистые денежные потоки, относящиеся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности прекращенной деятельности. Такие раскрытия могут быть представлены либо в примечаниях, либо непосредственно в формах финансовой отчетности. Такие раскрытия не требуются для выбывающих групп, которые являются новоприобретенными дочерними организациями, которые удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи при приобретении (см. пункт 11);

(d) сумма доходов от продолжающейся деятельности и от прекращенной деятельности, относимая на собственников материнской организации. Эти раскрытия могут быть представлены либо в примечаниях, либо в отчете о совокупном доходе.

33А В том случае, если организация представляет статьи прибыли или убытка в отдельном отчете, как описано в пункте 10А МСФО (IAS) 1 (с учетом поправок 2011 года), раздел, обозначенный как относящийся к прекращенной деятельности, должен представляться в таком отчете.

34 Организация должна скорректировать раскрытия, требуемые пунктом 33, в отношении предыдущих периодов, представленных в финансовой отчетности, таким образом, чтобы эти раскрытия относились ко всей деятельности, которая была прекращена на конец отчетного периода самого последнего представленного периода.

35 Корректировки в текущем периоде сумм, ранее представленных в составе прекращенной деятельности, которые имеют непосредственное отношение к выбытию прекращенной деятельности в предыдущем периоде, должны быть классифицированы отдельно в составе прекращенной деятельности. Характер и сумма таких корректировок должны раскрываться. Примеры обстоятельств, в которых такие корректировки могут возникнуть, включают следующее:

(а) устранение факторов неопределенности, заложенных в условиях операции выбытия, например урегулирование с покупателем корректировок цены покупки и вопросов компенсаций ущерба;

(b) устранение факторов неопределенности, которые возникают как следствие и непосредственно относятся к деятельности компонента организации до его выбытия, например обязанности продавца по охране окружающей среды и гарантийные обязательства по продукции;

(с) погашение обязательств по программе вознаграждения работникам, если погашение имеет непосредственное отношение к операции выбытия.

36 Если организация прекращает классификацию компонента организации как предназначенного для продажи, то результаты деятельности компонента, ранее представленные как часть прекращенной деятельности в соответствии с пунктами 33-35, должны быть реклассифицированы и включены в доходы от продолжающейся деятельности за все представленные периоды. В отношении сумм за предыдущие периоды должно быть указано, что их представление скорректировано.

36А Организация, взявшая на себя обязанность осуществить план продажи, подразумевающий потерю контроля над дочерней организацией, должна раскрыть информацию, требуемую пунктами 33-36, в том случае, когда дочерняя организация представляет собой выбывающую группу, соответствующую определению прекращенной деятельности в соответствии с пунктом 32.

Прибыли или убытки, относящиеся к продолжающейся деятельности

37 Прибыль или убыток от переоценки внеоборотного актива (или выбывающей группы), классифицированного в качестве предназначенного для продажи, который не соответствует определению прекращенной деятельности, должны включаться в состав прибыли или убытка от продолжающейся деятельности.

Представление внеоборотного актива или выбывающей группы, классифицированных как предназначенные для продажи

38 Организация должна представлять внеоборотный актив, классифицированный как предназначенный для продажи, и активы выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, отдельно от других активов в отчете о финансовом положении. Обязательства выбывающей группы, классифицированной как предназначенная для продажи, должны быть представлены отдельно от других обязательств в отчете о финансовом положении. Эти активы и обязательства не должны взаимозачитываться и представляться как единая сумма. Основные виды активов и обязательств, классифицированных как предназначенные для продажи, должны раскрываться отдельно либо непосредственно в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях, за исключением случаев, разрешенных пунктом 39. Организация должна представлять отдельно накопленные доходы или расходы, признанные в составе прочего совокупного дохода и относящиеся к внеоборотному активу (или выбывающей группе), классифицированному как предназначенный для продажи.

39 Если выбывающая группа является новоприобретенной дочерней организацией, которая отвечает критериям классификации как предназначенная для продажи при приобретении (см. пункт 11), то раскрытие основных видов активов или обязательств не требуется.

40 Организация не должна реклассифицировать или корректировать суммы, представленные по внеоборотным активам или по активам и обязательствам выбывающих групп, классифицированным как предназначенные для продажи, в отчетах о финансовом положении за предыдущие периоды с целью отразить классификацию в отчете о финансовом положении в соответствии с последним представленным периодом.

Дополнительные раскрытия информации

41 Организация должна раскрывать следующую информацию в примечаниях за период, в котором внеоборотный актив (или выбывающая группа) был либо классифицирован как предназначенный для продажи, либо продан:

- (a) описание внеоборотного актива (или выбывающей группы);
- (b) описание фактов и обстоятельств продажи или ведущих к предполагаемому выбытию и ожидаемый способ и срок этого выбытия;
- (c) прибыль или убыток, признанные в соответствии с пунктами 20-22, и, если это не представлено отдельно в отчете о совокупном доходе, статью отчета о совокупном доходе, включающую эту прибыль или убыток;
- (d) если применимо, то отчетный сегмент, в котором внеоборотный актив (или выбывающая группа) представлен в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*».

42 Если применяются пункты 26 или 29, то организация должна раскрыть в том периоде, в котором принято решение внести изменения в план продажи внеоборотного актива (или выбывающей группы), описание фактов и обстоятельств, которые привели к

такому решению, и влияние этого решения на результаты деятельности за период и предыдущие представленные периоды.

Переходные положения

43 Настоящий МСФО должен применяться перспективно к внеоборотным активам (или выбывающим группам), которые удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, и деятельности, которая отвечает критериям классификации в качестве прекращенной, после даты вступления в силу настоящего МСФО. Организация может применить требования настоящего МСФО ко всем внеоборотным активам (или выбывающим группам), которые удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, и деятельности, которая удовлетворяет критериям классификации в качестве прекращенной, после любой даты до даты вступления в силу настоящего МСФО, при условии, что оценки и прочая информация, необходимые для применения настоящего МСФО, были получены в то время, когда эти критерии были первоначально удовлетворены.

Дата вступления в силу

44 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий МСФО в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

44А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункты 3 и 38 и добавлен пункт 33А. Организация должна применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

44В МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*» (с учетом поправок 2008 года) добавлен пункт 33(d). Организация должна применять указанную поправку к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, указанная поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода. Поправку следует применять ретроспективно.

44С Документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в мае 2008 года, были добавлены пункты 8А и 36А. Организация должна применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Однако организация не должна применять указанные поправки к годовым периодам, начинающимся до 1 июля 2009 года, если только она также не применяет МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года). Если организация применит

указанные поправки до 1 июля 2009 года, то она должна раскрыть этот факт. Организации следует применять поправки на перспективной основе с даты первого применения МСФО (IFRS) 5 в соответствии с переходными положениями, изложенными в пункте 45 МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

44D Разъяснением КРМФО (IFRIC) 17 «*Распределение неденежных активов собственникам*», выпущенным в ноябре 2008 года, были добавлены пункты 5А, 12А, и 15А, а в пункт 8 внесены поправки. Организации следует применять поправки на перспективной основе к внеоборотным активам (или выбывающим группам), классифицированным как предназначенные для распределения собственникам, в годовые периоды, начинающиеся 1 июля 2009 года или после этой даты. Ретроспективное применение запрещено. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки к периоду, начинающемуся до 1 июля 2009 года, она должна раскрыть этот факт и применить также МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*» (пересмотренный в 2008 году), МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) и Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17.

44E Документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в апреле 2009 года, добавлен пункт 5В. Организация должна применить данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправку для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

44F [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

44G МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенным в мае 2011 года, внесена поправка в пункт 28. Организация должна применить данную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.

44H МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*», выпущенным в мае 2011 года, внес поправку в определение справедливой стоимости в Приложении А. Организация должна применить данную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

44I Документом «*Представление статей прочего совокупного дохода*» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесена поправка в пункт 33А. Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.

44J-44L [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

Прекращение действия МСФО (IAS) 35

45 Настоящий МСФО заменяет МСФО (IAS) 35 «*Прекращаемая деятельность*».

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Единица, генерирующая денежные средства	Наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует денежные притоки, в значительной степени независимые от денежных притоков от других активов или групп активов.
Компонент организации	Деятельность и денежные потоки, которые могут быть обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части организации.
Затраты на продажу	Дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива (или выбывающей группы), исключая затраты на финансирование и расход по налогу на прибыль.
Оборотный актив	Организация должна классифицировать актив как оборотный, когда: (a) предполагается, что актив будет реализован, то есть он предназначен для продажи или использования, в ходе нормального операционного цикла организации; (b) он в основном предназначен для торговли; (c) предполагается реализовать актив в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или (d) актив представляет собой денежные средства или их эквивалент (как этот термин определен в МСФО (IAS) 7), за исключением тех случаев, когда существует ограничение на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.
Прекращенная деятельность	Компонент организации , который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи, и (a) представляет собой отдельное значительное направление деятельности или географический район ведения операций; (b) является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного направления деятельности или географического района ведения операций; или (c) является дочерней организацией, приобретенной исключительно с целью последующей перепродажи.
Выбывающая группа	Группа активов, подлежащая выбытию в совокупности, путем продажи или иным образом, в результате одной операции, и обязательства, непосредственно связанные с этими активами, которые будут переданы в результате этой операции. Группа включает гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, если группа является единицей, генерирующей денежные средства , на которую был распределен гудвил в соответствии с требованиями пунктов 80-87 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (пересмотренного в 2004 году), или деятельностью внутри такой единицы, генерирующей денежные средства.
Справедливая стоимость	<i>Справедливая стоимость</i> - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена с целью передачи обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
Твердое соглашение о покупке	Соглашение с несвязанной стороной, обязывающее обе стороны и обычно обеспеченное правовой защитой, которое (a) определяет все существенные условия, включая цену и сроки проведения операций, и (b) предусматривает наказание за невыполнение, которое достаточно существенно для того, чтобы сделать выполнение обязательства высоковероятным .
Высоковероятное	О событии, вероятность наступления которого значительно выше вероятности его ненаступления.
Внеоборотный актив	Актив, который не удовлетворяет определению оборотного актива .
Вероятное	О событии, вероятность наступления которого выше вероятности его ненаступления.

Возмещаемая сумма	Большая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности использования .
Ценность использования	Приведенная стоимость расчетных будущих денежных потоков, ожидаемых от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования.

Приложение В

Дополнительное руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Увеличение периода, требуемого для завершения продажи

В1 Как указано в пункте 9, увеличение периода, требуемого для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые организацией, и существует достаточное подтверждение того, что план по продаже актива (или выбывающей группы) остается в силе. Следовательно, следующие ситуации, в которых возникают указанные события или обстоятельства, будут являться исключением из требования по ограничению периода одним годом, представленного в пункте 8:

(а) на дату, когда организация берет на себя обязательство исполнить план продажи внеоборотного актива (или выбывающей группы), она обоснованно ожидает, что другие стороны (не покупатель) наложат условия на передачу актива (или выбывающей группы), что повлечет увеличение периода, требуемого для завершения продажи, и

(i) действия, необходимые для удовлетворения этих условий, не могут быть инициированы до того, как заключено *твердое соглашение о покупке*;

(ii) заключение твердого соглашения о покупке высоковероятно в течение одного года;

(b) организация заключает твердое соглашение о покупке и в результате покупатель или другая сторона неожиданно налагает условия на передачу внеоборотного актива (или выбывающей группы), ранее классифицированного как предназначенный для продажи, что влечет увеличение периода, требуемого для завершения продажи, и

(i) действия, необходимые для удовлетворения этих условий, были предприняты вовремя; и

(ii) ожидается благоприятное разрешение вопросов, задерживающих завершение продажи;

(c) в течение первоначального годового периода возникали обстоятельства, которые ранее считались маловероятными; в результате внеоборотный актив (или выбывающая группа), ранее классифицированный как предназначенный для продажи, не был продан до конца этого периода, и

(i) в течение первоначального годового периода организация предприняла необходимые действия в ответ на изменения в обстоятельствах;

(ii) активно ведутся действия по продаже внеоборотного актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной, с учетом изменений в обстоятельствах;
и

(iii) критерии в пунктах 7 и 8 удовлетворены.

*Приложение 34
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

Цель

1 Целью настоящего МСФО является определение порядка отражения в финансовой отчетности деятельности по *разведке и оценке запасов полезных ископаемых*.

2 В частности, настоящий МСФО требует:

(a) ограниченного усовершенствования существующих практических подходов к учету *затрат на разведку и оценку*;

(b) от организаций, которые признают *активы, связанные с разведкой и оценкой*, проверки таких активов на предмет обесценения в соответствии с настоящим МСФО и оценки любого обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*»;

(c) раскрытия информации, которая идентифицирует и поясняет показатели финансовой отчетности организации, относящиеся к деятельности по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, и помогает пользователям этой финансовой отчетности понять величину, сроки и определенность возникновения будущих потоков денежных средств от любых признанных активов, связанных с разведкой и оценкой.

Сфера применения

3 Организация должна применять настоящий МСФО для затрат на разведку и оценку, которые она производит.

4 Настоящий МСФО не рассматривает прочие аспекты бухгалтерского учета, который ведут организации, осуществляющие деятельность по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

5 Организация не должна применять настоящий МСФО в отношении затрат, которые были ею понесены:

(а) до начала работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, в частности, затрат, которые были понесены до получения организацией юридических прав на проведение разведывательных работ на определенной территории;

(б) после того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых может быть продемонстрирована.

Признание активов, связанных с разведкой и оценкой

Временное освобождение от применения пунктов 11 и 12 МСФО (IAS) 8

6 При разработке учетной политики организация, признающая активы, связанные с разведкой и оценкой, должна применять пункт 10 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

7 Пункты 11 и 12 МСФО (IAS) 8 определяют источники официальных требований и правила, которые должны быть учтены руководством при разработке учетной политики в отношении какого-либо вопроса, если никакие другие МСФО непосредственно к данному вопросу не применяются. С учетом изложенных ниже пунктов 9 и 10, настоящий МСФО освобождает организацию от применения указанных пунктов в отношении своей учетной политики по признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой.

Оценка активов, связанных с разведкой и оценкой

Оценка при признании

8 Активы, связанные с разведкой и оценкой, оцениваются по первоначальной стоимости.

Элементы первоначальной стоимости активов, связанных с разведкой и оценкой

9 Организация должна определить учетную политику, которая устанавливает, какие затраты признаются в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой, и применять эту политику последовательно. При определении такой политики организация учитывает степень, в которой данные затраты могут быть соотнесены с обнаружением конкретных запасов полезных ископаемых. Ниже приведены примеры затрат, которые могут быть включены в первоначальную оценку активов, связанных с разведкой и оценкой (представленный перечень не является исчерпывающим):

(a) затраты на приобретение прав на разведку;

(b) затраты на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования;

(c) затраты на поисково-разведочное бурение;

(d) затраты на прокладку траншей;

(e) затраты на отбор проб и образцов; и

(f) затраты, связанные с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

10 Затраты, относящиеся к разработке запасов полезных ископаемых, не могут признаваться в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой. «Концепция»⁶⁹ и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» содержат указания в отношении признания активов, возникающих на этапе разработки.

⁶⁹ Ссылка на «Концепцию» является ссылкой на «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО, принятую в 2001 году Советом по МСФО. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

11 В соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» организация признает любые обязательства по демонтажу активов и восстановлению окружающей среды, возникшие в течение определенного периода времени вследствие проведения работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

Оценка после признания

12 После признания активов, связанных с разведкой и оценкой, организация должна применять к ним либо модель учета по первоначальной стоимости, либо модель учета по переоцененной стоимости. Если применяется модель учета по переоцененной стоимости (либо модель, описанная в МСФО (IAS) 16 «Основные средства», либо модель, описанная в МСФО (IAS) 38), используемая модель должна соответствовать классификации активов (см. пункт 15).

Изменения в учетной политике

13 Организация может изменить свою учетную политику в отношении затрат на разведку и оценку, если данное изменение делает финансовую отчетность более уместной с точки зрения информационных потребностей пользователей финансовой отчетности при принятии ими экономических решений и не менее надежной или более надежной и не менее уместной с точки зрения этих потребностей. Организация должна принять решение об уместности и надежности исходя из критериев, указанных в МСФО (IAS) 8.

14 Для того, чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении затрат на разведку и оценку, организация должна продемонстрировать, что это изменение приводит к большему соответствию финансовой отчетности критериям, указанным в МСФО (IAS) 8, однако достижение полного соответствия данным критериям в результате изменения не требуется.

Представление

Классификация активов, связанных с разведкой и оценкой

15 Организация должна классифицировать активы, связанные с разведкой и оценкой, как материальные или нематериальные, исходя из характера приобретенных активов, и последовательно применять принятую классификацию.

16 Некоторые активы, связанные с разведкой и оценкой, рассматриваются как нематериальные (например, права на проведение буровых работ), в то время как другие активы являются материальными (например, транспортные средства и буровые установки). В той мере, в которой потребление материального актива происходит при создании нематериального актива, сумма, отражающая такое потребление, составляет часть первоначальной стоимости нематериального актива. Тем не менее использование материального актива для создания нематериального актива не превращает материальный актив в нематериальный.

Реклассификация активов, связанных с разведкой и оценкой

17 Активы, связанные с разведкой и оценкой, не допускается классифицировать как таковые после того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых может быть продемонстрирована. Перед реклассификацией активы, связанные с разведкой и оценкой, должны быть проверены на предмет обесценения и любой убыток от обесценения должен быть признан.

Обесценение

Признание и оценка

18 Активы, связанные с разведкой и оценкой, подлежат проверке на предмет обесценения, когда факты и обстоятельства указывают на то, что балансовая стоимость активов, связанных с разведкой и оценкой, может превышать их возмещаемую величину. Когда факты и обстоятельства указывают, что балансовая стоимость превышает возмещаемую величину, организация должна оценить, представить и раскрыть любой возникающий убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36, за исключением требований, приведенных ниже в пункте 21.

19 Исключительно для активов, связанных с разведкой и оценкой, при выявлении активов, связанных с разведкой и оценкой, которые могли быть обесцененными, должен применяться пункт 20 настоящего МСФО, а не пункты 8-17 МСФО (IAS) 36. В пункте 20 используется термин «активы», однако данный пункт в равной мере применим как к отдельным активам, связанным с разведкой и оценкой, так и к единице, генерирующей денежные средства.

20 Один (одно) или несколько из перечисленных ниже фактов или обстоятельств указывают на то, что организация должна проверить активы, связанные с разведкой и оценкой, на предмет обесценения (представленный перечень не является исчерпывающим):

(a) срок действия прав на геологоразведку определенной территории, полученных организацией, истек в отчетном периоде или истечет в ближайшем будущем, а возобновление таких прав не ожидается;

(b) существенные затраты на продолжение деятельности по разведке и оценке запасов полезных ископаемых на определенной территории не заложены в бюджет и не планируются;

(c) разведка и оценка запасов полезных ископаемых на определенной территории не привели к обнаружению коммерчески целесообразного количества запасов полезных ископаемых, и организация приняла решение о прекращении данной деятельности на этой территории;

(d) имеются достаточные данные, что, несмотря на вероятное продолжение разработки этой территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным.

В любом из указанных или аналогичных случаев организация должна провести проверку на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36. Любой убыток от обесценения признается как расход в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Определение уровня, на котором проводится проверка активов, связанных с разведкой и оценкой, на предмет обесценения

21 Организация должна определить учетную политику по отнесению активов, связанных с разведкой и оценкой, к отдельным единицам, генерирующим потоки денежных средств, или группам единиц, генерирующих потоки денежных средств, для целей проверки таких активов на предмет обесценения. Каждая единица,

генерирующая потоки денежных средств, или группа единиц, генерирующих потоки денежных средств, к которой отнесен актив, связанный с разведкой и оценкой, не должна быть больше, чем операционный сегмент, определенный в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

22 Уровень, определенный организацией для целей проверки активов, связанных с разведкой и оценкой, на предмет обесценения, может состоять из одной или нескольких единиц, генерирующих потоки денежных средств.

Раскрытие информации

23 Организация должна раскрывать информацию, которая идентифицирует и поясняет суммы, признанные в ее финансовой отчетности в результате деятельности по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

24 В целях выполнения требований пункта 23 организация должна раскрывать следующую информацию:

(а) свою учетную политику в отношении затрат на разведку и оценку, включая признание активов, связанных с разведкой и оценкой;

(б) суммы активов, обязательств, доходов и расходов, а также потоков денежных средств от операционной и инвестиционной деятельности, возникающие в результате деятельности по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

25 Организация должна рассматривать активы, связанные с разведкой и оценкой, в качестве отдельного класса активов и раскрывать информацию в соответствии с требованиями либо МСФО (IAS) 16, либо МСФО (IAS) 38 в зависимости от того, как классифицированы данные активы.

Дата вступления в силу

26 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение рекомендуется. Если организация применит настоящий МСФО в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 года, то она должна раскрыть этот факт.

Переходные положения

27 Если применение конкретного требования пункта 18 к сравнительной информации, относящейся к годовым периодам, которые начинаются до 1 января

2006 года, является практически неосуществимым, то организация должна раскрыть этот факт. МСФО (IAS) 8 объясняет значение термина «практически неосуществимый».

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Активы, связанные с разведкой и оценкой	Затраты на разведку и оценку , признанные в качестве активов в соответствии с учетной политикой организации.
Затраты на разведку и оценку	Затраты, понесенные организацией в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых до того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых может быть продемонстрирована.
Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	Поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырье, нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения организацией юридических прав на проведение разведывательных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

*Приложение 35
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

Цель

1 Целью настоящего МСФО является установление требований к организациям по раскрытию в их финансовой отчетности информации, позволяющей пользователям оценить:

(а) влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации; и

(б) характер и размер рисков, которым организация подвержена в течение периода и на дату окончания отчетного периода в связи с финансовыми инструментами, и каким образом организация управляет этими рисками.

2 Принципы, изложенные в настоящем МСФО, дополняют принципы признания, оценки и представления финансовых активов и финансовых обязательств, установленные

МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» и МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Сфера применения

3 Настоящий МСФО должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

(a) тех долей участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях или совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*», МСФО (IAS) 27 «*Отдельная финансовая отчетность*» или МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия*». Однако в некоторых случаях МСФО (IFRS) 10, МСФО (IAS) 27 или МСФО (IAS) 28 требуют от организации или разрешают ей осуществлять учет доли участия в дочерней организации, ассоциированной организации или в совместном предприятии с использованием МСФО (IAS) 39; в таких случаях организация должна применять требования настоящего МСФО, а в отношении тех долей, которые оцениваются по справедливой стоимости, - еще и требования МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*». Организации также должны применять настоящий МСФО ко всем производным инструментам, связанным с долями участия в дочерних, ассоциированных организациях или совместных предприятиях, кроме случаев, когда такой производный инструмент соответствует определению долевого инструмента, приведенному в МСФО (IAS) 32;

(b) прав и обязанностей, возникающих у работодателей в рамках программ вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»;

(c) [удален]

(d) договоров страхования в значении, определенном в МСФО (IFRS) 4 «*Договоры страхования*». Однако настоящий МСФО применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО (IAS) 39 требует, чтобы организация учитывала их отдельно. Кроме того, сторона, выпустившая *договоры финансовых гарантий*, должна применять к этим договорам настоящий МСФО, если она применяет МСФО (IAS) 39 для признания и оценки таких договоров, но данная сторона должна применять МСФО (IFRS) 4, если она принимает решение, в соответствии с пунктом 4(d) МСФО (IFRS) 4, признавать и оценивать их согласно МСФО (IFRS) 4;

(e) финансовых инструментов, договоров и обязанностей в рамках операций по выплатам на основе акций, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*». Однако настоящий МСФО применяется к договорам, находящимся в сфере применения пунктов 5-7 МСФО (IAS) 39;

(f) инструментов, которые требуется классифицировать как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D МСФО (IAS) 32.

4 Настоящий стандарт применяется как к признанным, так и к непризнанным финансовым инструментам. Признанные финансовые инструменты включают финансовые активы и финансовые обязательства, входящие в сферу применения МСФО (IAS) 39. Непризнанные финансовые инструменты включают некоторые финансовые

инструменты, которые хотя и не входят в сферу применения МСФО (IAS) 39, но находятся в сфере применения настоящего МСФО (например, некоторые обязательства по предоставлению займов).

5 Настоящий МСФО применяется к договорам покупки или продажи нефинансового объекта, находящимся в сфере применения МСФО (IAS) 39 (см. пункты 5-7 МСФО (IAS) 39).

5А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Классы финансовых инструментов и уровень детализации раскрываемой информации

6 В том случае, когда настоящий МСФО требует раскрытия информации по классам финансовых инструментов, организация должна сгруппировать финансовые инструменты по классам, соответствующим характеру раскрываемой информации и учитывающим характеристики этих финансовых инструментов. Организация должна раскрыть достаточный объем информации, позволяющий провести сверку с соответствующими статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

Влияние финансовых инструментов на финансовое положение и финансовые результаты

7 Организация должна раскрыть информацию, которая позволит пользователям ее финансовой отчетности оценить влияние финансовых инструментов на ее финансовое положение и финансовые результаты.

Отчет о финансовом положении

Категории финансовых активов и финансовых обязательств

8 Балансовая стоимость каждой из следующих категорий, определенных в МСФО (IAS) 39, должна раскрываться либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях:

(а) финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, с подразделением их на: (i) активы, классифицированные как таковые по усмотрению организации при их первоначальном признании, и (ii) активы, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39;

(b) инвестиций, удерживаемых до погашения;

(c) займов и дебиторской задолженности;

(d) финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи;

(e) финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, с подразделением их на: (i) обязательства, классифицированные как таковые по усмотрению организации при первоначальном признании, и (ii) обязательства, классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39;

(f) финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток

9 Если организация классифицировала по собственному усмотрению заем или дебиторскую задолженность (либо группу займов или дебиторской задолженности) как финансовый инструмент, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, то она должна раскрыть следующую информацию:

(a) максимальную подверженность *кредитному риску* (см. пункт 36(a)) по займу или дебиторской задолженности (либо по группе займов или дебиторской задолженности) на дату окончания отчетного периода;

(b) сумму, на которую связанные с данной статьей кредитные производные инструменты или аналогичные инструменты уменьшают максимальную подверженность кредитному риску;

(c) величину изменения, за период и нарастающим итогом, справедливой стоимости этого займа или этой дебиторской задолженности (либо этой группы займов или дебиторской задолженности), вызванного изменениями уровня кредитного риска по данному финансовому активу, рассчитанную:

(i) либо как величина изменения его справедливой стоимости, не связанного с изменениями рыночных условий, в отношении которых возникает *рыночный риск*;

(ii) либо с использованием альтернативного метода, позволяющего, по мнению организации, более точно представить величину изменения справедливой стоимости рассматриваемого актива, которое вызвано изменениями кредитного риска по нему.

Изменения рыночных условий, в отношении которых возникает рыночный риск, включают изменения наблюдаемой (базовой) процентной ставки, цены на товар, валютного курса или индекса цен или ставок;

(d) величину изменения справедливой стоимости связанных с ними кредитных производных инструментов или аналогичных инструментов, за период и нарастающим итогом с момента такой классификации займа или дебиторской задолженности по усмотрению организации.

10 Если, в соответствии с пунктом 9 МСФО (IAS) 39, организация по собственному усмотрению классифицировала финансовое обязательство в категорию финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, то она должна раскрыть следующую информацию:

(a) Величину изменения, за период и нарастающим итогом, справедливой стоимости указанного финансового обязательства, вызванного изменениями уровня кредитного риска по этому обязательству, рассчитанную:

(i) либо как величина изменения его справедливой стоимости, не связанного с изменениями рыночных условий, в отношении которых возникает рыночный риск (см. пункт В4 Приложения В);

(ii) либо с использованием альтернативного метода, позволяющего, по мнению организации, более точно представить величину изменения справедливой стоимости рассматриваемого обязательства, которое вызвано изменениями кредитного риска по нему.

Изменения рыночных условий, в отношении которых возникает рыночный риск, включают изменения базовой процентной ставки, цены финансового инструмента, выпущенного другой организацией, цены на товар, валютного курса или индекса цен или ставок. Применительно к договорам, в которых присутствует привязка к стоимости пая, изменения рыночных условий включают изменения результатов деятельности соответствующего внутреннего или внешнего инвестиционного фонда.

(b) Разницу между балансовой стоимостью этого финансового обязательства и суммой, которую в соответствии с договором организация должна была бы заплатить кредитору по этому обязательству при наступлении срока его погашения.

10А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

11 Организация должна раскрыть:

(a) методы, использованные при выполнении требований пунктов 9(с) и 10(а);

(b) если организация полагает, что информация, раскрытая ею в соответствии с пунктами 9(с) или 10(а), не позволяет правдиво представить изменение справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, вызванное изменениями его кредитного риска, то она раскрывает причины, по которым был сделан такой вывод, и факторы, которые, по мнению организации, являются уместными в данной ситуации.

11А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

11В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Реклассификация

12 Если организация реклассифицировала финансовый актив (в соответствии с пунктами 51-54 МСФО (IAS) 39) в категорию финансовых инструментов, оцениваемых:

(a) по первоначальной или амортизированной стоимости, а не по справедливой стоимости; или

(b) по справедливой стоимости, а не по первоначальной или амортизированной стоимости,

она должна раскрыть сумму, реклассифицированную в каждую категорию и из нее, а также причину такой реклассификации.

12А Если организация реклассифицировала финансовый актив из категории финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в соответствии с пунктом 50В или 50D МСФО (IAS) 39 или из категории финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, в соответствии с пунктом 50Е МСФО (IAS) 39, то организация должна раскрывать следующую информацию:

(а) сумму, реклассифицированную из каждой такой категории и в нее;

(b) за каждый отчетный период, вплоть до прекращения признания, балансовую и справедливую стоимость всех финансовых активов, которые были реклассифицированы в текущем и предыдущих отчетных периодах;

(с) если какой-либо финансовый актив был реклассифицирован в соответствии с пунктом 50В, описание редкой ситуации, а также факты и обстоятельства, указывающие на то, что ситуация была редкой;

(d) за отчетный период, в котором финансовый актив был реклассифицирован, сумму прибыли или убытка от переоценки справедливой стоимости данного финансового актива, признанную в составе прибыли или убытка или прочего совокупного дохода в указанном отчетном периоде и в предыдущем отчетном периоде;

(е) за каждый отчетный период после реклассификации (включая отчетный период, в котором финансовый актив был реклассифицирован) вплоть до прекращения признания финансового актива, сумму прибыли или убытка от переоценки его справедливой стоимости, которая была бы признана в составе прибыли и убытка или прочего совокупного дохода, если бы этот финансовый актив не был реклассифицирован, а также соответствующие суммы прибыли, убытка, дохода и расхода, признанные в составе прибыли или убытка;

(f) эффективную процентную ставку и расчетную величину потоков денежных средств, которые организация ожидает получить, по состоянию на дату реклассификации финансового актива.

12В-12D [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

13 [Удален]

Взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств

13А Требования по раскрытию информации, изложенные в пунктах 13В-13Е, дополняют другие требования по раскрытию информации, предусмотренные настоящим МСФО, и являются обязательными для всех признанных финансовых инструментов, зачет которых осуществляется в соответствии с пунктом 42 МСФО (IAS) 32. Данные требования по раскрытию информации также распространяются на признанные финансовые инструменты, являющиеся предметом обеспеченного правовой защитой генерального соглашения о неттинге либо аналогичного соглашения, независимо от того, взаимозачитываются ли они в соответствии с пунктом 42 МСФО (IAS) 32.

13В Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить влияние или возможное влияние соглашений о неттинге

на ее финансовое положение. Речь идет о влиянии или возможном влиянии прав зачета, которые связаны с признанными финансовыми активами и признанными финансовыми обязательствами организации, включенными в сферу применения пункта 13А.

13С Для достижения цели, сформулированной в пункте 13В, организация должна раскрывать по состоянию на дату окончания отчетного периода следующую количественную информацию отдельно в отношении признанных финансовых активов и признанных финансовых обязательств, включенных в сферу применения пункта 13А:

(а) валовые величины указанных признанных финансовых активов и признанных финансовых обязательств;

(b) суммы, которые были зачтены в соответствии с критериями, указанными в пункте 42 МСФО (IAS) 32, при определении нетто-величин, представленных в отчете о финансовом положении;

(с) нетто-величины, представленные в отчете о финансовом положении;

(d) суммы финансовых инструментов, являющихся предметом обеспеченного правовой защитой генерального соглашения о неттинге либо аналогичного соглашения, которые не подлежат раскрытию согласно пункту 13С(b), в том числе:

(i) суммы, связанные с признанными финансовыми инструментами, которые не удовлетворяют некоторым или всем критериям взаимозачета, предусмотренным пунктом 42 МСФО (IAS) 32;

(ii) суммы, связанные с финансовым обеспечением (включая денежное обеспечение);

(е) нетто-величину, полученную после вычета сумм, предусмотренных подпунктом (d), из сумм, предусмотренных подпунктом (с) выше.

Информация, требуемая данным пунктом, должна представляться в табличной форме раздельно для финансовых активов и финансовых обязательств, кроме случаев, когда иная форма представления является более уместной.

13D Общая сумма, раскрываемая по инструменту в соответствии с пунктом 13С(d), должна ограничиваться суммой, предусмотренной пунктом 13С(с) применительно к этому инструменту.

13Е Организация должна включить в состав раскрываемой информации описание прав на проведение зачета, связанных с признанными ею финансовыми активами и финансовыми обязательствами, которые являются предметом обеспеченных правовой защитой генеральных соглашений о неттинге либо аналогичных соглашений и раскрываются согласно пункту 13С(d), включая описание характера указанных прав.

13F Если информация, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктами 13В-13Е, представлена в нескольких примечаниях к финансовой отчетности, организация должна использовать перекрестные ссылки между этими примечаниями.

Обеспечение

14 Организация должна раскрывать:

(а) балансовую стоимость финансовых активов, которые она передала в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, включая суммы, которые были реклассифицированы в соответствии с пунктом 37(а) МСФО (IAS) 39; и

(b) сроки и условия такого обеспечения.

15 В том случае, когда организация является держателем обеспечения (в виде финансовых или нефинансовых активов) и имеет возможность продать или перезаложить это обеспечение даже при отсутствии дефолта со стороны собственника данного обеспечения, она должна раскрыть:

(а) справедливую стоимость удерживаемого обеспечения;

(b) справедливую стоимость обеспечения, которое было продано или перезаложено, а также наличие у организации обязанности по его возврату; и

(c) сроки и условия, связанные с использованием этого обеспечения организацией.

Счет оценочного резерва по кредитным убыткам

16 В том случае, когда финансовые активы обесцениваются из-за кредитных убытков и организация учитывает убытки от обесценения на отдельном счете (например, счете оценочного резерва, используемого для учета убытков от обесценения по отдельным активам, или аналогичного счета, используемого для учета убытков от обесценения группы активов), а не путем прямого снижения балансовой стоимости соответствующего актива, она должна представить сверку изменений на этом счете за период по каждому классу финансовых активов.

16А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Составные финансовые инструменты с несколькими встроенными производными инструментами

17 Если организация выпустила инструмент, содержащий одновременно долговой и долевой компоненты (см. пункт 28 МСФО (IAS) 32), и в этот инструмент встроено несколько производных инструментов, имеющих взаимозависимую стоимость (например, конвертируемый долговой инструмент с правом досрочного погашения эмитентом), организация должна раскрыть информацию о наличии в нем указанных характеристик.

Дефолт и нарушение обязательств

18 В отношении *привлеченных займов*, признанных по состоянию на дату окончания отчетного периода, организация должна раскрыть:

(а) информацию о любых фактах дефолта в течение периода по основной сумме, процентам, отчислениям в фонд погашения или условиям погашения этих привлеченных займов;

(b) балансовую стоимость привлеченных займов, по которым произошел дефолт по состоянию на конец отчетного периода; и

(c) информацию о том, был ли устранен этот дефолт или были ли пересмотрены условия привлечения соответствующих займов до даты одобрения финансовой отчетности к выпуску.

19 Если в течение периода имели место иные, отличные от описанных в пункте 18, нарушения условий соглашения о займе, то организация должна раскрыть ту же информацию, что требуется пунктом 18, если эти нарушения позволяют кредитору требовать досрочного возврата средств (кроме случаев, когда указанные нарушения были устранены или условия займа были пересмотрены на дату окончания отчетного периода или до этой даты).

Отчет о совокупном доходе

Статьи доходов, расходов, прибылей или убытков

20 В отчете о совокупном доходе либо в примечаниях организация должна раскрыть следующие статьи доходов, расходов, прибылей или убытков:

(a) чистые прибыли или чистые убытки от:

(i) финансовых активов или финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, показывая отдельно те, которые возникают по финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным в эту категорию по усмотрению организации при первоначальном признании, и те, которые возникают по финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным как предназначенные для торговли в соответствии с МСФО (IAS) 39;

(ii) финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, показывая отдельно величину прибыли или убытка, признанную в составе прочего совокупного дохода в течение периода, и величину, реклассифицированную из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка за период;

(iii) инвестиций, удерживаемых до срока погашения;

(iv) займов и дебиторской задолженности;

(v) финансовых обязательств, оцениваемых по амортизированной стоимости;

(b) общую сумму процентных доходов и общую сумму процентных расходов (рассчитанных с использованием метода эффективной процентной ставки) по финансовым активам или финансовым обязательствам, которые оцениваются не по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(c) доходы и расходы в форме комиссии (отличные от сумм, включенных в определение эффективной процентной ставки) по:

(i) финансовым активам или финансовым обязательствам, которые оцениваются не по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(ii) доверительным и другим фидуциарным операциям, вследствие которых активы удерживаются или инвестируются от имени физических лиц, доверительных фондов, пенсионных фондов и других институтов;

(d) процентные доходы по обесцененным финансовым активам, начисленные в соответствии с пунктом AG93 МСФО (IAS) 39; и

(e) сумму убытка от обесценения по каждому классу финансовых активов.

20А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Раскрытие прочей информации

Учетная политика

21 В соответствии с пунктом 117 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренного в 2007 году) организация раскрывает в кратком обзоре основных положений учетной политики базу (базы) оценки, использованную (использованные) при подготовке финансовой отчетности, и иные положения учетной политики, уместные для понимания финансовой отчетности.

Учет хеджирования

21А-21D *[Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]*

22 По каждому типу хеджирования, описанному в МСФО (IAS) 39 (то есть хеджирование справедливой стоимости, хеджирование потоков денежных средств и хеджирование чистых инвестиций в иностранные подразделения), организация должна по отдельности раскрывать следующую информацию:

(a) описание каждого типа хеджирования;

(b) описание финансовых инструментов, определенных по усмотрению организации в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость на конец отчетного периода; и

(c) характер хеджируемых рисков.

22А-22С *[Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]*

23 Применительно к хеджированию потоков денежных средств организация должна раскрыть:

(a) ожидаемые сроки возникновения соответствующих потоков денежных средств и ожидаемые сроки их включения в расчет прибыли или убытка за период;

(b) описание прогнозирувавшейся операции, в отношении которой ранее применялся учет хеджирования, но осуществление которой более не ожидается;

(с) сумму, которая в течение периода была признана в составе прочего совокупного дохода;

(d) сумму, которая была реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка за период с раскрытием сумм по каждой статье отчета о совокупном доходе; и

(е) сумму, которая в течение периода была исключена из состава собственного капитала и была включена в первоначальную стоимость или другую балансовую стоимость нефинансового актива или нефинансового обязательства, приобретение или возникновение которых являлось целью хеджированной высоковероятной прогнозируемой операции.

23A-23F [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

24 Организация должна отдельно раскрыть следующую информацию:

(а) применительно к хеджированию справедливой стоимости - прибыли или убытки:

(i) по инструменту хеджирования; и

(ii) по объекту хеджирования, вызванные хеджируемым риском;

(b) величину неэффективности по хеджированию денежных потоков, признанную в составе прибыли или убытка;

(с) величину неэффективности по хеджированию чистых инвестиций в иностранные подразделения, признанную в составе прибыли или убытка.

24A-24G [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Справедливая стоимость

25 За исключением обстоятельств, указанных в пункте 29, по каждому классу финансовых активов и финансовых обязательств (см. пункт 6) организация должна раскрыть справедливую стоимость активов и обязательств данного класса таким образом, чтобы можно было ее сравнить с балансовой стоимостью этих активов и обязательств.

26 При раскрытии информации о справедливой стоимости организация должна сгруппировать финансовые активы и финансовые обязательства по классам, но осуществлять их взаимозачет должна только в той части, в которой была взаимно зачтена их балансовая стоимость в отчете о финансовом положении.

27-27B [Удалены]

28 В некоторых случаях при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства организация не признает прибыль или убыток в силу того, что справедливая стоимость не подтверждается котировкой с активного рынка в отношении идентичного актива или обязательства (т. е. исходные данные Уровня 1) и для ее определения не использовалась модель оценки, основанная исключительно на данных с наблюдаемых рынков (см. пункт AG76 МСФО (IAS) 39). В таких случаях организация должна раскрыть следующую информацию по каждому классу финансовых активов или финансовых обязательств:

(а) свою учетную политику в отношении признания в составе прибыли или убытка той разницы, которая возникла между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой соответствующей сделки, с целью отразить изменение факторов (включая время), которые учитывались бы участниками рынка при определении цены этого актива или обязательства (см. пункт AG76(b) МСФО (IAS) 39);

(b) общую величину этой разницы, которую еще предстоит признать в составе прибыли или убытка, по состоянию на начало и конец периода, и сверку изменений сальдо указанной величины;

(с) основания для сделанного организацией вывода о том, что цена сделки не являлась лучшим подтверждением справедливой стоимости, включая описание доказательств, подтверждающих оценку справедливой стоимости.

29 Раскрытие информации о справедливой стоимости не требуется:

(а) когда балансовая стоимость является обоснованным приближением к справедливой стоимости, например, для таких финансовых инструментов, как краткосрочная торговая дебиторская и кредиторская задолженность;

(b) в отношении инвестиции в долевые инструменты, которые не имеют котировок активного рынка на идентичный инструмент (т. е. исходные данные Уровня 1), или производные инструменты, привязанные к таким долевым инструментам, которая оценивается по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39, из-за того, что ее справедливую стоимость невозможно надежно оценить иным способом; или

(с) в отношении договора, содержащего условие дискреционного участия (как описано в МСФО (IFRS) 4), если справедливая стоимость этого условия не может быть надежно оценена.

30 В ситуациях, описанных в пунктах 29(b) и (с), организация должна раскрыть информацию, которая позволит пользователям финансовой отчетности сформировать свое собственное суждение о величине возможных разниц между балансовой стоимостью указанных финансовых активов или финансовых обязательств и их справедливой стоимостью, в том числе:

(а) тот факт, что информация о справедливой стоимости не была раскрыта для этих инструментов, потому что их справедливая стоимость не может быть надежно оценена;

(b) описание этих финансовых инструментов, их балансовую стоимость и объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;

(с) информацию о рынке для данных инструментов;

(d) информацию о том, намеревается ли организация, и о том, каким образом она намеревается распорядиться этими финансовыми инструментами; и

(е) если прекращается признание финансовых инструментов, справедливую стоимость которых ранее невозможно было надежно оценить, то раскрывается факт прекращения их признания, их балансовая стоимость на момент прекращения признания и сумма признанной прибыли или признанного убытка.

Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами

31 Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и размер связанных с финансовыми инструментами рисков, которым подвергается организация по состоянию на дату окончания отчетного периода.

32 Информация, раскрытия которой требуют пункты 33-42, главным образом касается рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, и способов управления этими рисками. Указанные риски обычно включают кредитный риск, *риск ликвидности* и рыночный риск, но не ограничиваются только ими.

32А Раскрытие информации качественного характера в контексте количественной информации позволяет пользователям связать соответствующие раскрытия между собой и таким образом сформировать общее представление о характере и размере рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами. Взаимосвязь между описанием и количественными данными способствует раскрытию информации таким образом, чтобы пользователи смогли лучше оценить подверженность организации рискам.

Раскрытие информации качественного характера

33 По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, организация должна раскрыть следующую информацию:

- (a) подверженность соответствующему риску и причины ее возникновения;
- (b) свои цели, политику и процессы управления данным риском и методы, используемые для оценки этого риска; и
- (c) изменения в подпунктах (a) или (b) по сравнению с предыдущим периодом.

Раскрытие количественной информации

34 По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, организация должна раскрыть следующую информацию:

(a) суммарные количественные данные о своей подверженности соответствующему риску по состоянию на дату окончания отчетного периода. Раскрытие таких данных должно основываться на внутренней информации, предоставляемой ключевому управленческому персоналу (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*»), например, совету директоров организации или ее генеральному директору;

(b) информацию, требуемую пунктами 36-42, в той части, в которой она еще не представлена в соответствии с подпунктом (a);

(c) информацию о концентрациях риска, если это не очевидно из информации, раскрываемой в соответствии с подпунктами (a) и (b).

35 Если количественные данные, раскрытые по состоянию на дату окончания отчетного периода, не являются показательными в отношении подверженности организации риску в течение данного периода, то организация должна предоставить дополнительную информацию, которая будет показательной.

35A-35N [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

Кредитный риск

36 Организация должна раскрыть следующую информацию по классам финансовых инструментов:

(а) сумму, которая лучше всего представляет ее максимальную подверженность кредитному риску по состоянию на дату окончания отчетного периода, без учета любого имеющегося обеспечения или других средств повышения кредитного качества (например, соглашений о неттинге, которые не отвечают требованиям МСФО (IAS) 32 для взаимозачета); эту информацию не требуется раскрывать в отношении финансовых инструментов, балансовая стоимость которых лучше всего представляет максимальную подверженность кредитному риску;

(b) описание полученного в залог обеспечения и других средств повышения кредитного качества, а также их финансовый эффект (например, количественное определение той меры, в которой залоговое обеспечение и прочие средства повышения кредитного качества снижают кредитный риск) в отношении той суммы, которая лучше всего представляет максимальную подверженность кредитному риску (будь то величина, раскрытая в соответствии с подпунктом (а), или балансовая стоимость финансового инструмента);

(с) информацию о кредитном качестве финансовых активов, которые не являются ни просроченными, ни обесцененными.

(d) [удален]

Просроченные либо обесцененные финансовые активы

37 Организация должна раскрыть по классам финансовых инструментов следующую информацию:

(а) анализ по количеству дней просрочки платежей по финансовым активам, которые по состоянию на дату окончания отчетного периода являются просроченными, но не обесцененными;

(b) анализ финансовых активов, которые по отдельности были определены как обесцененные по состоянию на дату окончания отчетного периода, включая факторы, с учетом которых организация определила, что эти активы обесценены.

(с) [удален]

Полученное обеспечение и иные механизмы повышения кредитного качества

38 Если в течение периода организация получает финансовые или нефинансовые активы в результате обращения взыскания на удерживаемое ею залоговое обеспечение

или в результате использования иных механизмов повышения кредитного качества (например, гарантий) и такие активы удовлетворяют критериям признания, установленным другими МСФО, то организация должна раскрыть следующую информацию в отношении таких активов, удерживаемых по состоянию на отчетную дату:

(а) характер и балансовую стоимость этих активов; и

(б) в том случае, если эти активы не могут быть свободно обращены в денежные средства, свою политику в отношении выбытия таких активов или использования их в своей деятельности.

Риск ликвидности

39 Организация должна раскрыть следующую информацию:

(а) Анализ сроков погашения производных финансовых обязательств (включая выпущенные договоры финансовой гарантии), в котором указываются оставшиеся до их погашения договорные сроки.

(б) Анализ сроков погашения производных финансовых обязательств. Данный анализ сроков погашения должен включать информацию об оставшихся до погашения договорных сроках по тем производным финансовым обязательствам, применительно к которым договорные сроки погашения являются существенными для понимания сроков возникновения потоков денежных средств (см. пункт В11В).

(с) Описание того, каким образом организация управляет риском ликвидности, присущим финансовым обязательствам, указанным в подпунктах (а) и (б).

Рыночный риск

Анализ чувствительности

40 За исключением случаев, когда организация отвечает условиям пункта 41, она должна раскрывать следующую информацию:

(а) анализ чувствительности по каждому виду рыночного риска, которому подвержена организация на дату окончания отчетного периода, показывающий влияние на прибыль или убыток и собственный капитал, которое было бы оказано изменениями соответствующей переменной риска, которые являлись обоснованно возможными на указанную дату;

(б) методы и допущения, использованные при подготовке данного анализа чувствительности; и

(с) изменения, внесенные в используемые методы и допущения по сравнению с предыдущим периодом, и причины таких изменений.

41 Если организация подготавливает анализ чувствительности, например, на основе стоимостной оценки рисков, который отражает взаимозависимость между переменными риска (например, процентными ставками и обменными курсами) и использует его для

целей управления финансовыми рисками, то организация может использовать данный анализ чувствительности вместо анализа, указанного в пункте 40. Такая организация должна также раскрыть:

(а) объяснение метода, использованного при подготовке такого анализа чувствительности, а также основных параметров и допущений, лежащих в основе предоставленных данных; и

(б) объяснение цели используемого метода и ограничений, из-за которых информация может не полностью отражать справедливую стоимость соответствующих активов и обязательств.

Раскрытие прочей информации о рыночном риске

42 Когда анализ чувствительности, раскрытый в соответствии с пунктами 40 или 41, не является показательным в отношении риска, присущего финансовому инструменту (например, потому, что подверженность риску в конце года не отражает подверженность риску в течение года), организация должна раскрыть этот факт и причину, по которой, как она считает, данный анализ чувствительности не является показательным.

Передача финансовых активов

42А Требования по раскрытию информации, которые изложены в пунктах 42В-42Н и относятся к передаче финансовых активов, дополняют иные требования настоящего МСФО касательно раскрытия информации. Организация должна представлять всю информацию, раскрываемую в соответствии с требованиями пунктов 42В-42Н, в одном примечании в составе своей финансовой отчетности. Требуемую информацию организация должна раскрывать по всем переданным финансовым активам, признание которых не было прекращено, и в отношении продолжающегося участия в переданном активе, которое существует по состоянию на отчетную дату, независимо от того, когда была проведена соответствующая операция по передаче этого финансового актива. Для целей применения требований по раскрытию информации, указанных в пунктах 42В-42Н, следует считать, что организация передала весь финансовый актив или его часть (переданный финансовый актив), в том и только в том случае, если она:

(а) передала предусмотренные договором права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива; либо

(б) сохранила предусмотренные договором права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива, но приняла на себя предусмотренную договором обязанность по выплате указанных потоков денежных средств одному или нескольким получателям, участвующим в соглашении.

42В Организация должна раскрывать информацию, которая позволяет пользователям ее финансовой отчетности:

(а) понять взаимосвязь между переданными финансовыми активами, признание которых не было полностью прекращено, и соответствующими обязательствами; и

(b) оценить характер продолжающегося участия организации в финансовых активах, признание которых было прекращено, а также связанные с таким участием риски.

42С Для целей применения требований по раскрытию информации, указанных в пунктах 42Е-42Н, следует считать, что организация продолжает участвовать в переданном финансовом активе, если в рамках соглашения о передаче организация сохраняет за собой какие-либо предусмотренные договором права или обязанности по переданному финансовому активу либо приобретает новые предусмотренные договором права или обязанности, связанные с переданным финансовым активом. Для целей применения требований пунктов 42Е-42Н по раскрытию информации следующие обстоятельства не означают наличие продолжающегося участия:

(a) обычные заверения и гарантии относительно недобросовестной передачи, а также понятия разумности, добросовестности и честности, вследствие которых передача финансового актива может быть признана недействительной в результате судебного разбирательства;

(b) форвардные, опционные и другие договоры на выкуп переданного финансового актива, в которых договорная цена (или цена исполнения) является справедливой стоимостью переданного финансового актива; либо

(c) соглашение, по условиям которого организация сохраняет за собой предусмотренные договором права на получение потоков денежных средств от финансового актива, однако принимает на себя предусмотренную договором обязанность по выплате указанных потоков одной или нескольким организациям и при этом выполняются условия пункта 19(a)-(c) МСФО (IAS) 39.

Переданные финансовые активы, признание которых не было полностью прекращено

42D Возможна ситуация, когда организация передала финансовые активы таким образом, что часть переданных финансовых активов или все они не удовлетворяют критериям прекращения признания. Для достижения целей, изложенных в пункте 42В(a), организация должна раскрыть по состоянию на каждую отчетную дату следующую информацию по каждому классу переданных финансовых активов, признание которых не было полностью прекращено:

(a) характер переданных активов;

(b) характер рисков и выгод, связанных с правом собственности на них, которые организация сохраняет;

(c) описание характера взаимосвязи между переданными активами и соответствующими обязательствами, в том числе ограничения на использование отчитывающейся организацией переданных активов, возникающие в результате их передачи;

(d) когда контрагент (контрагенты) по соответствующим обязательствам имеет (имеют) право регресса только в отношении переданных активов, необходимо представить таблицу, в которой указывается справедливая стоимость переданных активов, справедливая стоимость соответствующих им обязательств и нетто-позиция (разница между справедливой стоимостью переданных активов и соответствующих им обязательств);

(е) когда организация продолжает признавать все переданные активы, необходимо раскрыть балансовую стоимость переданных активов и соответствующих им обязательств;

(f) когда организация продолжает признавать активы в пределах своего продолжающегося участия в этих активах (см. пункты 20(с)(ii) и 30 МСФО (IAS) 39), необходимо раскрыть общую балансовую стоимость первоначальных активов до осуществления передачи, балансовую стоимость активов, которые организация продолжает признавать, и балансовую стоимость соответствующих им обязательств.

Переданные финансовые активы, признание которых полностью прекращено

42E Для достижения целей, изложенных в пункте 42B(b), организация, которая полностью прекращает признание переданных финансовых активов (см. пункты 20(a) и (с)(i) МСФО (IAS) 39), но продолжает участвовать в них, должна раскрыть по каждому виду продолжающегося участия по состоянию на каждую отчетную дату, как минимум, следующую информацию:

(a) Балансовую стоимость активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении организации и отражающих продолжающееся участие организации в финансовых активах, признание которых было прекращено, а также те статьи отчетности, в которых признается балансовая стоимость указанных активов и обязательств.

(b) Справедливую стоимость активов и обязательств, отражающих продолжающееся участие организации в финансовых активах, признание которых было прекращено.

(с) Сумму, которая лучше всего представляет максимальную подверженность организации риску возникновения убытка от продолжающегося участия в финансовых активах, признание которых было прекращено, и информацию о том, как определяется эта максимальная подверженность убыткам.

(d) Недисконтированные денежные потоки, которые потребовались бы или могут потребоваться для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено (например, цена исполнения по опционному договору), или другие суммы, подлежащие выплате получателю переданных активов в отношении этих активов. Если величина денежного оттока является переменной, то раскрываемая сумма должна быть определена исходя из условий, которые существуют на каждую отчетную дату.

(е) Анализ сроков возникновения недисконтированных денежных потоков, которые потребовались бы или могут потребоваться для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено, или других сумм, подлежащих выплате получателю переданных активов в отношении этих активов, с указанием оставшихся договорных сроков продолжающегося участия организации в данных активах.

(f) Информацию качественного характера, объясняющую и подтверждающую количественную информацию, раскрытую в соответствии с требованиями подпунктов (a)-(е).

42F Если организация имеет более одного вида продолжающегося участия в финансовом активе, признание которого было прекращено, организация может

агрегировать информацию, требуемую пунктом 42Е, в отношении данного актива и представить ее в рамках одного вида продолжающегося участия.

42G Кроме того, по каждому виду продолжающегося участия организация должна раскрыть следующую информацию:

(а) прибыль или убыток, признанный на дату передачи соответствующих активов;

(b) доходы и расходы, признанные как в отчетном периоде, так и накопленным итогом в связи с продолжающимся участием организации в финансовых активах, признание которых было прекращено (например, изменения справедливой стоимости производных инструментов);

(с) если общая сумма поступлений от операций по передаче активов (которые удовлетворяют критериям прекращения признания), проведенных в отчетном периоде, распределяется на протяжении этого отчетного периода неравномерно (например, если значительная часть общего объема операций по передаче активов приходится на последние дни отчетного периода), необходимо указать:

(i) в какой момент времени в пределах отчетного периода объем операций по передаче активов был наибольшим (например, в последние пять дней до окончания отчетного периода),

(ii) сумму (например, соответствующие прибыли или убытки), признанную в результате операций по передаче активов, проведенных на указанном отрезке отчетного периода, и

(iii) общую сумму поступлений от операций по передаче активов на указанном отрезке отчетного периода.

Организация должна раскрыть эту информацию по каждому периоду, за который представляется отчет о совокупном доходе.

Дополнительная информация

42Н Организация должна раскрыть дополнительную информацию, которую она считает необходимой для достижения целей раскрытия информации, указанных в пункте 42В.

42I-42S *[Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]*

Дата вступления в силу и переходные положения

43 Организация должна применять настоящий МСФО в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2007 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий МСФО в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

44 Если организация применит настоящий МСФО в отношении годовых периодов, начинающихся до 1 января 2006 года, то она не обязана представлять сравнительные данные применительно к информации о характере и размере рисков, связанных с финансовыми инструментами, раскрытия которой требуют пункты 31-42.

44А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Кроме того, им внесены поправки в пункты 20, 21, 23(с) и (d), 27(с) и пункт В5 Приложения В. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

44В МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) удален пункт 3(с). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то и данная поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода. Однако эта поправка не применяется к условному возмещению, возникшему в рамках объединения бизнесов, применительно к которому дата приобретения предшествует дате начала применения МСФО (IFRS) 3 (пересмотренного в 2008 году). Вместо этого организация должна учитывать такое возмещение в соответствии с пунктами 65А-65Е МСФО (IFRS) 3 (с учетом поправок 2010 года).

44С Организация должна применять поправку, внесенную в пункт 3, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит документ *«Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязанности, возникающие при ликвидации»* (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенный в феврале 2008 года, в отношении более раннего периода, то поправка, внесенная в пункт 3, должна применяться в отношении такого более раннего периода.

44D Документом *«Улучшения МСФО»*, выпущенным в мае 2008 года, внесена поправка в пункт 3(а). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и применить в отношении данного более раннего периода поправки, внесенные в пункт 1 МСФО (IAS) 28, пункт 1 МСФО (IAS) 31 и пункт 4 МСФО (IAS) 32 в мае 2008 года. Организации разрешается применять данную поправку на перспективной основе.

44Е Документом *«Реклассификация финансовых активов»* (поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенным в октябре 2008 года, внесены поправки в пункт 12 и добавлен пункт 12А. Организация должна применить данные поправки 1 июля 2008 года или после этой даты.

44F Документом *«Реклассификация финансовых активов - дата вступления в силу и переходные положения»* (поправки к МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7), выпущенным в ноябре 2008 года, внесена поправка в пункт 44Е. Организация должна применить эту поправку 1 июля 2008 года или после этой даты.

44G Документом *«Улучшение раскрываемой информации о финансовых инструментах»* (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в марте 2009 года, внесены поправки в пункты 27, 39 и В11 и добавлены пункты 27А, 27В, В10А и В11А-В11F.

Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Организация не обязана раскрывать информацию, требуемую данными поправками, в отношении:

(а) годового или промежуточного периода, в том числе отчета о финансовом положении, представленного в рамках сравнительного годового периода, заканчивающегося до 31 декабря 2009 года, или

(б) отчета о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, если эта дата наступает до 31 декабря 2009 года.

Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт⁷⁰.

⁷⁰ В пункт 44G были внесены изменения вследствие выпуска в январе 2010 года документа «Ограниченное освобождение от раскрытия сравнительной информации в соответствии с МСФО (IFRS) 7 для организаций, впервые применяющих МСФО» (поправка к МСФО (IFRS) 1). Совет внес изменения в пункт 44G, чтобы пояснить свои выводы и намерения в отношении переходных положений, предусмотренных документом «Улучшение раскрываемой информации о финансовых инструментах» (поправки к МСФО (IFRS) 7).

44H-44J [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

44K В пункт 44B внесены поправки документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

44L Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, добавлен пункт 32A и внесены поправки в пункты 34 и 36-38. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

44M Документом «Раскрытие информации - передача финансовых активов» (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в октябре 2010 года, удален пункт 13 и добавлены пункты 42A-42H и B29-B39. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация начнет применение данных поправок с более ранней даты, она должна раскрыть этот факт. Организация не обязана раскрывать информацию, требуемую указанными поправками, в отношении представленного периода, который начинается до даты первоначального применения этих поправок.

44N [*Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.*]

44O МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 3. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

44R МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 3, 28 и 29 и в Приложение А и удалены пункты 27-27В. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

44Q Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 27В. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.

44R Документом «Раскрытие информации - взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств» (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в декабре 2011 года, добавлены пункты 13А-13F и В40-В53. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты, и в отношении промежуточных периодов в рамках таких годовых периодов. Организация должна раскрывать информацию, предусмотренную требованиями данных поправок, ретроспективно.

44S-44W [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

44X Документом «Инвестиционные организации» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 3. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «Инвестиционные организации». Если организация применит указанную поправку досрочно, одновременно с ней организация также должна применить все поправки, предусмотренные документом «Инвестиционные организации».

44Y-

44AA [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Прекращение действия МСФО (IAS) 30

45 Настоящий МСФО заменяет МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов».

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Кредитный риск	Риск того, что у одной из сторон по финансовому инструменту возникнет финансовый убыток вследствие неисполнения обязанностей другой стороной.
Валютный риск	Риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений валютных курсов.

Процентный риск	Риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных процентных ставок.
Риск ликвидности	Риск того, что у организации возникнут сложности при выполнении обязанностей, связанных с финансовыми обязательствами, предполагающими осуществление расчетов денежными средствами или иным финансовым активом.
Привлеченные займы	Привлеченные займы представляют собой финансовые обязательства, отличные от краткосрочной торговой кредиторской задолженности, по которой отсрочка платежа не превышает обычные сроки коммерческого кредита.
Рыночный риск	Риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен. Рыночный риск включает в себя три вида рисков: валютный риск, процентный риск и прочий ценовой риск.
Прочий ценовой риск	Риск того, что справедливая стоимость финансового инструмента или будущие потоки денежных средств по нему будут колебаться из-за изменений рыночных цен (за исключением тех, которые связаны с процентным риском или валютным риском) вне зависимости от того, вызваны ли эти изменения факторами, которые характерны только для конкретного финансового инструмента или его эмитента, или факторами, оказывающими влияние на все аналогичные финансовые инструменты, обращающиеся на рынке.
Просроченный	Финансовый актив считается просроченным, когда контрагент по соответствующему договору не произвел платеж в срок, определенный этим договором.

Определения следующих терминов приведены в пункте 11 МСФО (IAS) 32 или пункте 9 МСФО (IAS) 39 и используются в настоящем МСФО в значениях, указанных в МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39:

- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства;
- финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- прекращение признания;
- производный инструмент;
- метод эффективной процентной ставки;
- долевого инструмента;
- справедливая стоимость;
- финансовый актив;
- финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- финансовый актив или финансовое обязательство, предназначенные для торговли;
- договор финансовой гарантии;
- финансовый инструмент;
- финансовое обязательство;
- прогнозируемая операция;
- инструмент хеджирования;

- инвестиции, удерживаемые до срока погашения;
- займы и дебиторская задолженность;
- покупка или продажа на стандартных условиях.

Приложение В

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Классы финансовых инструментов и уровень детализации раскрываемой информации (пункт 6)

В1 Пункт 6 требует, чтобы организация группировала финансовые инструменты по классам в соответствии с характером раскрываемой информации и с учетом характеристик этих финансовых инструментов. Классы, описанные в пункте 6, определяются организацией и, таким образом, отличаются от категорий финансовых инструментов, предусмотренных МСФО (IAS) 39 (которые обуславливают то, каким образом финансовые инструменты оцениваются и где признаются изменения справедливой стоимости).

В2 При определении классов финансовых инструментов организация должна как минимум:

(а) разграничивать инструменты, оцениваемые по амортизированной стоимости, и инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости;

(б) учитывать как отдельный класс или классы те финансовые инструменты, которые не входят в сферу применения настоящего МСФО.

В3 Организация принимает решение, исходя из собственных обстоятельств, о том, насколько подробной должна быть раскрываемая информация, чтобы выполнялись требования настоящего МСФО, о степени значимости различных аспектов этих требований и о необходимом уровне агрегирования информации, чтобы показать общую картину, не объединяя при этом информацию, имеющую разные характеристики. Необходимо найти баланс между финансовой отчетностью, перегруженной подробностями, которые могут оказаться бесполезными для пользователей финансовой отчетности, и чрезмерным ее обобщением, в результате которого важная информация может быть скрыта. Например, организация не должна скрывать важную информацию, помещая ее среди большого количества незначительных деталей. Аналогичным образом, организация не должна раскрывать информацию, которая носит настолько обобщенный характер, что это не позволяет видеть важные различия между отдельными операциями или связанными с ними рисками.

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и финансовых результатов

Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (пункты 10 и 11)

В4 Если организация по собственному усмотрению классифицирует финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, то согласно требованиям пункта 10(а) она должна раскрыть величину изменения справедливой стоимости данного финансового обязательства в той части, которая вызвана изменениями кредитного риска по этому обязательству. Пункт 10(а)(i) позволяет организации определять эту величину как величину изменения справедливой стоимости соответствующего обязательства, не связанного с изменениями рыночных условий, которые приводят к возникновению рыночного риска. Если единственными относящимися к обязательству изменениями рыночных условий являются изменения наблюдаемой (базовой) процентной ставки, то требуемую величину можно рассчитать следующим образом:

(а) Сначала организация рассчитывает внутреннюю норму доходности соответствующего обязательства по состоянию на начало периода, исходя из наблюдаемой рыночной цены этого обязательства и предусмотренных договором потоков денежных средств по нему на начало периода. Организация вычитает из полученного значения внутренней нормы доходности показатель наблюдаемой (базовой) процентной ставки по состоянию на начало периода, чтобы вычленил компонент внутренней нормы доходности, являющийся характерным только для данного инструмента.

(b) Далее организация рассчитывает приведенную стоимость потоков денежных средств по данному обязательству, исходя из предусмотренных договором потоков денежных средств по этому обязательству по состоянию на дату окончания периода и ставки дисконтирования, равной сумме (i) наблюдаемой (базовой) процентной ставки на дату окончания периода и (ii) характерного только для данного инструмента компонента внутренней нормы доходности, рассчитанного согласно подпункту (а).

(с) Разница между наблюдаемой рыночной ценой обязательства на дату окончания периода и суммой, определенной в соответствии с подпунктом (b), представляет собой изменение справедливой стоимости, вызванное причинами, отличными от изменений наблюдаемой (базовой) процентной ставки. Это та величина, которую требуется раскрыть.

В этом примере предполагается, что изменения справедливой стоимости, вызываемые факторами, отличными от изменений кредитного риска по инструменту или изменений процентной ставки, не являются значительными. Если рассмотренный в приведенном примере инструмент содержит встроенный производный инструмент, то изменение справедливой стоимости этого встроенного производного инструмента не учитывается при определении величины, подлежащей раскрытию в соответствии с пунктом 10(а).

Раскрытие прочей информации - учетная политика (пункт 21)

В5 Пункт 21 требует раскрытия базы (баз) оценки, использованной (использованных) при подготовке финансовой отчетности, а также иных положений учетной политики, уместных для понимания финансовой отчетности. Применительно к финансовым инструментам такое раскрытие может включать:

(а) По финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным по усмотрению организации как инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток:

(i) характер финансовых активов или финансовых обязательств, которые организация по собственному усмотрению классифицировала как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

(ii) критерии для классификации в данную категорию таких финансовых активов и финансовых обязательств при первоначальном признании; и

(iii) описание того, каким образом организация выполнила условия пунктов 9, 11А или 12 МСФО (IAS) 39 в отношении такой классификации. Применительно к инструментам, которые были классифицированы по усмотрению организации как принадлежащие к данной категории в соответствии с подпунктом (b)(i) содержащегося в МСФО (IAS) 39 определения финансового актива или финансового обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток, требуется также описать обстоятельства, из-за которых без такой классификации возникла бы непоследовательность подходов к оценке или признанию указанных инструментов. Применительно к инструментам, которые по усмотрению организации были классифицированы в соответствии с подпунктом (b)(ii) содержащегося в МСФО (IAS) 39 определения финансового актива или финансового обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток, требуется также описать, каким образом указанная классификация инструментов как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток соотносится с утвержденной стратегией организации по управлению рисками или ее инвестиционной стратегией.

(b) Критерии классификации финансовых активов по усмотрению организации как имеющих в наличии для продажи.

(c) Применительно к сделкам по покупке или продаже финансовых активов на стандартных условиях используется ли порядок учета на дату заключения сделки или на дату осуществления расчетов по ней (см. пункт 38 МСФО (IAS) 39).

(d) В случае использования счета оценочного резерва для уменьшения балансовой стоимости финансовых активов, обесцененных ввиду кредитных убытков:

(i) критерии, позволяющие определить, когда используется прямое снижение балансовой стоимости обесцененных финансовых активов (или, в случае восстановления списанных сумм, прямое повышение балансовой стоимости), а когда используется счет оценочного резерва;

(ii) критерии списания сумм, отраженных на счете оценочного резерва, против балансовой стоимости обесцененных финансовых активов (см. пункт 16).

(e) Как определяются чистые прибыли или чистые убытки по каждой категории финансовых инструментов (см. пункт 20(a)), например, включаются ли в расчет чистых прибылей или чистых убытков по статьям, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток, процентные доходы или доходы в виде дивидендов.

(f) Критерии, которые организация использует для определения наличия объективных свидетельств возникновения убытка от обесценения (см. пункт 20(e)).

(g) Когда имел место пересмотр условий договоров по финансовым активам, которые иначе были бы просроченными или обесценившимися, необходимо раскрыть учетную политику в отношении финансовых активов, по которым были пересмотрены условия договоров.

Пункт 122 МСФО (IAS) 1 (пересмотренного в 2007 году) также требует, чтобы организации раскрывали в кратком обзоре основных положений учетной политики или в других примечаниях информацию о суждениях (кроме суждений, предусматривающих расчетные оценки, которые были использованы руководством в процессе применения учетной политики организации и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности).

Характер и размер рисков, связанных с финансовыми инструментами (пункты 31-42)

В6 Информация, которую требуется раскрыть в соответствии с пунктами 31-42, должна либо содержаться в самой финансовой отчетности, либо включаться посредством перекрестной ссылки из финансовой отчетности на иной отчет, такой как комментарии руководства или отчет о рисках, который доступен пользователям данной финансовой отчетности на тех же условиях и в то же время, что и сама финансовая отчетность. Без такой информации, включенной посредством перекрестной ссылки, финансовая отчетность является неполной.

Раскрытие количественной информации (пункт 34)

В7 Пункт 34(а) требует, чтобы организация раскрыла сводные количественные данные о своей подверженности рискам, исходя из внутренней информации, представляемой ключевому управленческому персоналу этой организации. В том случае, когда организация использует несколько методов управления риском, организация должна раскрывать информацию с использованием метода или методов, дающих наиболее уместную и надежную информацию. Уместность и надежность рассматриваются в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

В8 Пункт 34(с) требует раскрытия информации о концентрациях риска. Концентрации риска возникают вследствие финансовых инструментов, обладающих аналогичными характеристиками и одинаково подверженных влиянию изменений экономических или иных условий. Для определения концентраций риска требуется применить суждение с учетом обстоятельств, присущих данной организации. Раскрываемая информация о концентрациях риска должна включать:

(а) описание того, каким образом руководство определяет концентрации;

(б) описание конкретной общей характеристики, которая отличает каждую концентрацию (например, контрагент, географический регион, валюта или рынок); и

(с) величину подверженности риску по всем финансовым инструментам, объединенным указанной общей характеристикой.

В8А-В8J [Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.]

Максимальная подверженность кредитному риску (пункт 36(a))

В9 Пункт 36(a) требует раскрытия суммы, которая наилучшим образом отражает максимальную подверженность организации кредитному риску. Для финансового актива это, как правило, валовая балансовая стоимость за вычетом:

- (a) сумм, принятых к зачету в соответствии с МСФО (IAS) 32; и
- (b) убытков от обесценения, признанных в соответствии с МСФО (IAS) 39.

В10 Деятельность, которая порождает кредитный риск и соответствующую максимальную подверженность кредитному риску, включает следующие операции, но не ограничивается только ими:

(a) предоставление клиентам займов и действия, в результате которых возникает дебиторская задолженность, а также размещение депозитов в других организациях. В этих случаях максимальную подверженность кредитному риску отражает балансовая стоимость соответствующих финансовых активов;

(b) заключение договоров, представляющих собой производные инструменты, например, валютных договоров, процентных свопов и кредитных производных инструментов. В случаях, когда возникший в результате актив оценивается по справедливой стоимости, максимальная подверженность кредитному риску по состоянию на дату окончания отчетного периода будет равна соответствующей балансовой стоимости данного актива;

(c) предоставление финансовых гарантий. В этом случае максимальная подверженность кредитному риску представлена максимальной суммой, которую организации необходимо будет заплатить, если гарантию потребуются исполнить, и эта сумма может быть значительно больше величины, признанной в качестве обязательства;

(d) принятие обязательства по предоставлению займов, которое не подлежит отзыву в течение срока действия договора или может быть отозвано только в случае существенных неблагоприятных изменений. Если организация, принявшая на себя такое обязательство по соответствующему договору, не может урегулировать его на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом, то максимальная подверженность кредитному риску представлена полной величиной имеющегося обязательства по предоставлению займов. Это обусловлено неопределенностью в отношении того, будет ли сумма невостребованной части займа востребована в будущем. Указанная величина может быть значительно больше той, которая признана в качестве обязательства.

Раскрытие количественной информации о риске ликвидности (пункты 34(a) и 39(a) и (b))

В10А В соответствии с пунктом 34(a) организация раскрывает сводные количественные данные о своей подверженности риску ликвидности, основанные на

внутренней информации, предоставляемой ключевому управленческому персоналу. Организация должна объяснить, каким образом указанные данные определяются. Если отток денежных средств (или иного финансового актива), включенный в состав этих данных, может возникнуть:

(а) либо гораздо раньше срока, обозначенного в этих данных,

(b) либо в суммах, значительно отличающихся от тех, которые обозначены в этих данных (например, когда информация о производном инструменте включена в эти данные исходя из предположения о его урегулировании на нетто-основе, но контрагент по этому инструменту имеет право потребовать осуществления расчетов на валовой основе),

организация должна раскрыть этот факт и предоставить количественную информацию, которая позволит пользователям ее финансовой отчетности оценить степень такого риска, кроме случаев, когда указанная информация уже включена в анализ договорных сроков погашения, представленный согласно требованиям пунктов 39(а) или (b).

B11 При подготовке анализа сроков погашения в соответствии с требованиями пунктов 39(а) и (b) организация использует собственное суждение для определения соответствующего количества временных интервалов. Например, организация может определить, что уместно выделить следующие временные интервалы:

(а) в пределах одного месяца;

(b) от одного месяца до трех месяцев;

(c) от трех месяцев до одного года; и

(d) от одного года до пяти лет.

B11A При выполнении требований пунктов 39(а) и (b) организации не следует отделять встроенный производный инструмент от гибридного (комбинированного) финансового инструмента. В отношении такого инструмента организация должна применять пункт 39(а).

B11B Пункт 39(b) требует, чтобы организация раскрыла количественный анализ сроков погашения по производным финансовым обязательствам, в котором должны быть показаны оставшиеся договорные сроки погашения, если договорные сроки погашения являются существенно важными для понимания сроков возникновения соответствующих потоков денежных средств. Например, такая ситуация имела бы место в случае:

(а) процентного свопа с оставшимся до погашения сроком, составляющим пять лет, включенного в отношения хеджирования потоков денежных средств по финансовому активу или обязательству с плавающей процентной ставкой;

(b) всех принятых на себя обязательств по предоставлению займов.

B11C Пункты 39(а) и (b) требуют, чтобы организация раскрыла количественный анализ сроков погашения по финансовым обязательствам, в котором должны быть показаны оставшиеся договорные сроки погашения по некоторым финансовым обязательствам. В рамках данного раскрытия:

(а) Когда у контрагента есть право выбора срока оплаты, соответствующее обязательство относится к самому первому периоду, в котором организация может быть обязана произвести платеж. Например, финансовые обязательства, которые организация может быть обязана погасить по требованию (например, депозиты до востребования), включаются во временной интервал с кратчайшими сроками погашения.

(b) Когда организация берет на себя обязательство производить выплаты в рассрочку, каждый платеж относится к самому первому периоду, в котором организация может быть обязана произвести данный платеж. Например, обязательство по предоставлению займа в части, относящейся к не востребовавшей части этого займа, включается во временной интервал, содержащий самую раннюю дату, на которую может быть востребована соответствующая часть займа.

(c) По договорам предоставленной организацией финансовой гарантии максимальная сумма гарантии относится к самому первому периоду, в котором эта гарантия может быть востребована.

B11D Договорные суммы, подлежащие раскрытию в рамках анализа сроков погашения согласно пунктам 39(a) и (b), представляют собой предусмотренные договором недисконтированные потоки денежных средств, например:

(a) валовая величина обязательств по финансовой аренде (до вычета финансовых расходов);

(b) цены, указанные в форвардных договорах на покупку финансовых активов за денежные средства;

(c) чистые суммы по процентным свопам, предусматривающим выплату процентных платежей по плавающей ставке/получение процентных платежей по фиксированной ставке и обмен чистыми потоками денежных средств;

(d) предусмотренные договором суммы, которыми стороны должны обменяться по производному финансовому инструменту (например, по валютному свопу), в том случае, если договор предусматривает обмен валовыми потоками денежных средств; и

(e) валовая величина принятых на себя обязательств по предоставлению займов.

Такие недисконтированные потоки денежных средств отличаются от соответствующей величины, отраженной в отчете о финансовом положении, поскольку отраженная в указанном отчете величина определяется на основе дисконтированных потоков денежных средств. В случаях, когда подлежащая уплате сумма не является фиксированной, раскрываемая величина определяется с учетом условий, существующих на дату окончания отчетного периода. Например, когда подлежащая уплате сумма варьируется в зависимости от изменений какого-либо индекса, раскрываемая величина может быть основана на уровне этого индекса на дату окончания отчетного периода.

B11E Пункт 39(c) требует, чтобы организация описала, каким образом она управляет риском ликвидности, присущим статьям, количественная информация о которых раскрывается в соответствии с требованиями пунктов 39(a) и (b). Организация должна раскрыть анализ сроков погашения по финансовым активам, которые она удерживает для управления риском ликвидности (например, легко реализуемые финансовые активы или финансовые активы, от которых организация ожидает получение денежных средств, чтобы компенсировать их отток по финансовым обязательствам), если такая информация необходима пользователям финансовой отчетности организации, чтобы оценить характер и уровень риска ликвидности.

B11F Другие факторы, которые организация могла бы рассмотреть в рамках раскрытия информации, требуемой пунктом 39(c), включают, но не ограничиваются только ими, следующее:

(a) обеспечила ли организация возможность привлечения заемных средств (например, возможность гарантированного размещения необеспеченных краткосрочных

долговых ценных бумаг) или другие кредитные линии (например, механизм резервного кредитования), которые она может использовать для поддержания ликвидности;

(b) имеет ли организация депозиты в центральных банках с целью поддержания ликвидности;

(c) являются ли источники финансирования организации весьма разнообразными;

(d) имеет ли организация значительные концентрации риска ликвидности по активам или источникам финансирования;

(e) имеет ли организация установленные процедуры внутреннего контроля и планы действий в случае непредвиденных обстоятельств с целью управления риском ликвидности;

(f) имеет ли организация инструменты, которые предусматривают возможность досрочного погашения (например, в случае снижения кредитного рейтинга организации);

(g) имеет ли организация инструменты, которые могли бы потребовать предоставления залогового обеспечения (например, требование внести гарантийную маржу применительно к производным инструментам);

(h) имеет ли организация инструменты, которые позволяют ей выбрать способ урегулирования своих финансовых обязательств: денежными средствами (или иным финансовым активом) либо собственными акциями; или

(i) имеет ли организация инструменты, которые являются предметом генерального соглашения о неттинге.

B12-B16 [Удалены]

Рыночный риск - анализ чувствительности (пункты 40 и 41)

B17 Пункт 40(a) требует, чтобы организация представила анализ чувствительности по каждому виду рыночного риска, которому она подвержена. В соответствии с пунктом B3 организация самостоятельно решает, каким образом ей следует агрегировать информацию, чтобы показать общую картину, не объединяя при этом информацию с разными характеристиками, о своей подверженности рискам, возникающим в значительно различающихся экономических условиях. Например:

(a) организация, занимающаяся торговлей финансовыми инструментами, может раскрыть эту информацию отдельно по финансовым инструментам, предназначенным для торговли, и по инструментам, не предназначенным для торговли;

(b) организация не стала бы объединять информацию о своей подверженности рыночным рискам, возникающим в регионах с гиперинфляционной экономикой, и тем же самым рыночным рискам, возникающим в регионах, имеющих очень низкий уровень инфляции.

Если организация подвержена только одному виду рыночного риска и только в одной экономической среде, ей не нужно показывать детализированную информацию.

B18 Пункт 40(a) требует, чтобы анализ чувствительности показывал эффект, который был бы оказан на прибыль или убыток и собственный капитал обоснованно возможными изменениями соответствующей переменной риска (например,

превалирующих рыночных процентных ставок, обменных курсов валют, цен на долевые инструменты или товары). В этих целях:

(а) Организации не обязаны определять, каким был бы показатель прибыли или убытка за период, если бы соответствующие переменные риска были иными. Вместо этого организации раскрывают то влияние, которое было бы оказано на прибыль или убыток и собственный капитал по состоянию на дату окончания отчетного периода таким изменением, исходя из допущения о том, что обоснованно возможное изменение соответствующей переменной риска произошло на дату окончания отчетного периода и было учтено при определении подверженности риску, существующей на указанную дату. Например, если по состоянию на дату окончания года организация имеет обязательство с плавающей процентной ставкой, то эта организация должна будет раскрыть влияние, которое было бы оказано на прибыль или убыток (т. е. на сумму процентных расходов) за текущий год, если бы процентные ставки изменились на обоснованно возможную величину.

(b) Организации не обязаны раскрывать информацию об оказываемом влиянии на прибыль или убыток и собственный капитал по каждому возможному изменению соответствующей переменной риска в диапазоне обоснованно возможных ее изменений. Достаточно раскрыть эффект от тех изменений, которые находятся на границах этого обоснованно возможного диапазона.

B19 При решении вопроса о том, какое изменение соответствующей переменной риска является обоснованно возможным, организация должна рассмотреть следующие аспекты:

(а) Условия той или иной экономической среды, в которой она осуществляет свою деятельность. Обоснованно возможные изменения не должны включать маловероятные или «худшие» сценарии или «стресс-тесты». Кроме того, если темп изменения базовой переменной риска является постоянным, то организации не надо пересматривать выбранное обоснованно возможное изменение переменной риска. Например, предположим, что процентная ставка составляет 5 процентов и организация определяет, что колебание процентных ставок в пределах ± 50 базисных пунктов является обоснованно возможным. Организация раскроет информацию о влиянии, которое было бы оказано на прибыль или убыток и собственный капитал, если бы процентные ставки снизились до 4,5 процента или повысились до 5,5 процента. В следующем периоде процентные ставки выросли до 5,5 процента. Организация продолжает считать, что процентные ставки могут колебаться в пределах ± 50 базисных пунктов (то есть темп изменения процентных ставок является постоянным). Организация раскроет информацию о влиянии, которое было бы оказано на прибыль или убыток и собственный капитал, если бы процентные ставки снизились до 5 процентов или выросли до 6 процентов. Организации не придется пересматривать свою оценку того, что процентные ставки обоснованно могут колебаться в пределах ± 50 базисных пунктов, кроме случаев, когда имеется свидетельство того, что процентные ставки стали значительно более волатильными.

(b) Промежуток времени, в отношении которого она делает оценку. Анализ чувствительности должен показывать последствия изменений, которые считаются обоснованно возможными на протяжении периода до того момента, когда организация в следующий раз раскроет данную информацию, что обычно имеет место в следующем годовом отчетном периоде организации.

B20 Пункт 41 позволяет организации использовать анализ чувствительности, отражающий взаимозависимости между переменными риска, например анализ по методике стоимостной оценки рисков, если организация использует этот анализ для управления своими финансовыми рисками. Такой подход применяется даже в том случае,

если такая методика позволяет оценить только потенциальные убытки и не оценивает потенциальные прибыли. Такая организация могла бы обеспечить соответствие требованиям пункта 41(а), раскрыв информацию об используемом ею варианте модели стоимостной оценки рисков (например, используется ли в ней моделирование Монте-Карло), объяснение принципов работы модели и основных допущений (например, период владения и доверительный уровень). Организации могли бы также раскрыть информацию об историческом периоде наблюдений и весах, примененных к наблюдениям в пределах указанного периода, а также включить объяснение того, каким образом в вычислениях учитываются опционы и какие используются коэффициенты изменчивости (волатильности) и корреляции (или, в качестве альтернативы, модель распределения вероятностей по методу Монте-Карло).

В21 Организация должна представить анализ чувствительности для всего своего бизнеса, но может представлять разные виды анализа чувствительности для разных классов финансовых инструментов.

Процентный риск

В22 *Процентный риск* возникает по процентным финансовым инструментам, признанным в отчете о финансовом положении (например, займы и дебиторская задолженность и выпущенные долговые инструменты), и по некоторым финансовым инструментам, не признанным в отчете о финансовом положении (например, некоторые обязательства по предоставлению займов).

Валютный риск

В23 *Валютный риск* (или риск изменения обменного курса иностранной валюты) возникает по финансовым инструментам, выраженным в иностранной валюте, то есть в валюте, отличной от функциональной валюты, в которой они оцениваются. Для целей настоящего МСФО считается, что по финансовым инструментам, являющимся немонетарными статьями, или по финансовым инструментам, выраженным в функциональной валюте, валютный риск не возникает.

В24 Анализ чувствительности раскрывается по каждой валюте, в отношении которой организация подвергается значительному риску.

Прочий ценовой риск

В25 *Прочий ценовой риск* возникает по финансовым инструментам вследствие изменений, например, цен на товары или долевые инструменты. Во исполнение пункта 40 организация может раскрывать информацию о влиянии, оказанном снижением определенного индекса фондового рынка, цены на товар или какой-то другой переменной риска. Например, если организация выдает гарантии ликвидационной стоимости, представляющие собой финансовые инструменты, то организация раскрывает информацию об увеличении или уменьшении стоимости тех активов, на которые распространяется соответствующая гарантия.

B26 Двумя примерами финансовых инструментов, с которыми связан риск изменения цен на долевые инструменты, являются (а) пакет долевых инструментов другой организации и (б) инвестиция в фонд доверительного управления, который в свою очередь инвестирует средства в долевые инструменты. Другими примерами являются форвардные договоры и опционы на покупку или продажу определенного количества долевых инструментов, а также свопы, индексируемые в соответствии с изменением цен на акции. Справедливая стоимость таких финансовых инструментов зависит от изменения рыночной цены на базовые долевые инструменты.

B27 В соответствии с пунктом 40(а) информация о чувствительности прибыли или убытка к изменениям (возникающим, например, в связи с инструментами, классифицированными как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и в связи с обесценением финансовых активов, имеющих в наличии для продажи) раскрывается отдельно от информации о чувствительности собственного капитала к изменениям (возникающим, например, в связи с инструментами, классифицированными как имеющиеся в наличии для продажи).

B28 Финансовые инструменты, которые организация классифицирует как долевые инструменты, не подлежат повторной оценке. Риск изменения цены на долевые инструменты, связанный с указанными финансовыми инструментами, не окажет влияния ни на прибыль или убыток, ни на собственный капитал. Следовательно, никакого анализа чувствительности не требуется.

Прекращение признания (пункты 42С-42Н)

Продолжающееся участие (пункт 42С)

B29 Для целей раскрытия информации в соответствии с требованиями пунктов 42Е-42Н оценка продолжающегося участия организации в переданном финансовом активе проводится на уровне отчитывающейся организации. Например, если дочерняя организация передает третьему лицу, не являющемуся для нее связанной стороной, финансовый актив, в котором материнская организация данной дочерней организации имеет продолжающееся участие, то такое участие материнской организации дочерняя организация не принимает во внимание при оценке своего продолжающегося участия в переданном активе для целей раскрытия информации в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности (то есть когда данная дочерняя организация является отчитывающейся организацией). Однако материнская организация приняла бы в расчет собственное продолжающееся участие (или продолжающееся участие другого члена ее группы) в финансовом активе, переданном ее дочерней организацией, при определении того, имеет ли она продолжающееся участие в переданном активе, для целей раскрытия информации в своей консолидированной финансовой отчетности (то есть когда отчитывающейся организацией является данная группа).

B30 Организация не имеет продолжающегося участия в переданном финансовом активе, если в рамках такой передачи она ни сохраняет каких-либо предусмотренных договором прав или обязанностей по переданному финансовому активу, ни приобретает каких-либо новых предусмотренных договором прав или обязанностей, связанных с переданным финансовым активом. Организация не имеет продолжающегося участия в

переданном финансовом активе, если она не имеет ни доли в будущих поступлениях от переданного финансового актива, ни обязанности при каких бы то ни было обстоятельствах осуществлять в будущем платежи в отношении переданного финансового актива.

В30А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

В31 Продолжающееся участие в переданном финансовом активе может быть следствием договорных положений соглашения о передаче актива или отдельного соглашения, заключенного с получателем этого актива либо с третьим лицом в связи с данной передачей.

Переданные финансовые активы, признание которых не прекращается полностью

В32 Пункт 42D требует раскрытия информации в том случае, когда все переданные финансовые активы или их часть не удовлетворяют критериям прекращения признания. Такая информация должна раскрываться на каждую отчетную дату, на которую организация продолжает признавать переданные финансовые активы, независимо от того, когда произошла данная передача.

Виды продолжающегося участия (пункты 42Е-42Н)

В33 Пункты 42Е-42Н требуют раскрытия качественной и количественной информации по каждому виду продолжающегося участия в финансовых активах, признание которых было прекращено. Информацию о своем продолжающемся участии организация должна агрегировать по его видам, которые являются показательными в отношении подверженности организации рискам. Например, организация может агрегировать свое продолжающееся участие по типам финансовых инструментов (например, гарантии или колл-опционы) или по типам передачи (например, факторинг дебиторской задолженности, сделки секьюритизации и предоставление ценных бумаг в заем).

Анализ сроков возникновения недисконтированного оттока денежных средств для выкупа переданных активов (пункт 42Е(е))

В34 В соответствии с пунктом 42Е(е) организация должна раскрыть анализ сроков возникновения недисконтированного оттока денежных средств для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено, или других сумм, подлежащих выплате получателю таких финансовых активов в отношении этих активов, с указанием оставшихся договорных сроков такого продолжающегося участия организации. В рамках этого анализа разграничиваются потоки денежных средств, которые должны быть выплачены (например, по форвардным договорам), потоки денежных средств, которые организация, возможно, будет обязана выплатить (например, по выпущенным пут-

опционам), и потоки денежных средств, которые могут быть выплачены организацией по ее собственному выбору (например, по приобретенным колл-опционам).

В35 При подготовке анализа сроков, требуемого пунктом 42E(e), организация должна использовать собственное суждение для определения соответствующего количества временных интервалов. Например, организация может определить, что уместно выделить следующие временные интервалы:

- (a) в пределах одного месяца;
- (b) от одного месяца до трех месяцев;
- (c) от трех месяцев до шести месяцев;
- (d) от шести месяцев до одного года;
- (e) от одного года до трех лет;
- (f) от трех лет до пяти лет; и
- (g) более чем через пять лет.

В36 Если существует несколько возможных сроков возникновения потоков денежных средств, то соответствующие потоки включаются в определенный временной интервал исходя из самой ранней даты, на которую у организации может возникнуть обязанность или право осуществить выплату.

Информация качественного характера (пункт 42E(f))

В37 Информация качественного характера, раскрываемая в соответствии с требованиями пункта 42E(f), включает описание финансовых активов, признание которых было прекращено, а также характер и цель продолжающегося участия, сохраняемого организацией после передачи данных активов. В нее также включается описание рисков, которым подвержена организация, в том числе:

(a) описание того, как организация управляет риском, связанным с ее продолжающимся участием в финансовых активах, признание которых было прекращено;

(b) обязана ли организация брать на себя убытки раньше других сторон, а также ранжирование и суммы убытков, которые несут стороны, чьи интересы в данном активе являются менее приоритетными по сравнению с интересом организации (то есть, с ее продолжающимся участием в этом активе);

(c) описание любых факторов, при возникновении которых организация обязана будет оказать финансовую поддержку или выкупить переданный финансовый актив.

Прибыль или убыток при прекращении признания (пункт 42G(a))

В38 В соответствии с пунктом 42G(a) организация должна раскрыть информацию о прибыли или убытке от прекращения признания применительно к финансовым активам, в которых организация имеет продолжающееся участие. Организация должна указать, является ли возникновение прибыли или убытка в момент прекращения признания следствием того, что справедливая стоимость компонентов ранее признаваемого актива (то есть доли участия в активе, признание которой было прекращено, и доли участия, сохраненной организацией) отличалась от справедливой стоимости этого ранее признаваемого актива в целом. В такой ситуации организация также должна раскрыть

информацию о том, использовались ли для этих оценок справедливой стоимости значительные исходные параметры, которые не были основаны на наблюдаемых рыночных данных, как описано в пункте 27А.

Дополнительная информация (пункт 42Н)

В39 Информации, раскрываемой в соответствии с требованиями пунктов 42D-42G, может быть недостаточно для достижения целей раскрытия информации, предусмотренных пунктом 42В. В таком случае организация должна раскрыть всю дополнительную информацию, которая необходима для достижения целей раскрытия информации. Организация должна решить, исходя из конкретных обстоятельств, в каком объеме ей необходимо представить дополнительную информацию, чтобы удовлетворить информационные потребности пользователей, и какое значение следует придать различным аспектам дополнительной информации. Необходимо найти равновесие между перегруженностью финансовой отчетности излишними деталями, которые, возможно, не помогут пользователям финансовой отчетности, и затуманиванием информации в результате избыточного ее обобщения.

Взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств (пункты 13А-13F)

Сфера применения (пункт 13А)

В40 Информацию, предусмотренную пунктами 13В-13Е, требуется раскрыть в отношении всех признанных финансовых инструментов, которые были взаимозачтены в соответствии с пунктом 42 МСФО (IAS) 32. Кроме того, финансовые инструменты находятся в сфере применения требований по раскрытию информации, изложенных в пунктах 13В-13Е, если они являются предметом обеспеченного правовой защитой генерального соглашения о неттинге либо аналогичного соглашения, охватывающего аналогичные финансовые инструменты и операции, независимо от того, производится ли взаимозачет этих финансовых инструментов в соответствии с пунктом 42 МСФО (IAS) 32.

В41 К аналогичным соглашениям, упомянутым в пунктах 13А и В40, относятся соглашения о клиринге производных инструментов, глобальные генеральные договоры РЕПО, глобальные генеральные договоры о предоставлении ценных бумаг в заем, а также связанные с ними права на финансовое обеспечение. Аналогичные финансовые инструменты и операции, упомянутые в пункте В40, включают производные инструменты, договоры РЕПО, договоры обратного РЕПО, договоры о получении и предоставлении ценных бумаг в заем. Примерами финансовых инструментов, которые не попадают в сферу применения пункта 13А, являются займы и депозиты клиентов в одном и том же финансовом учреждении (за исключением случаев, когда они взаимозачитываются для целей представления в отчете о финансовом положении) и финансовые инструменты, являющиеся предметом только соглашения об обеспечении.

Раскрытие количественной информации по признанным финансовым активам и признанным финансовым обязательствам, относящимся к сфере применения пункта 13А (пункт 13С)

В42 К оценке финансовых инструментов, информация о которых раскрывается согласно пункту 13С, могут применяться разные требования (например, кредиторская задолженность по договору РЕПО может оцениваться по амортизированной стоимости, тогда как производный инструмент будет оцениваться по справедливой стоимости). Организация должна включать инструменты в их признанных суммах и описывать возникающие при этом различия в оценке при раскрытии соответствующей информации.

Раскрытие информации о валовых величинах признанных финансовых активов и признанных финансовых обязательств, относящихся к сфере применения пункта 13А (пункт 13С(а))

В43 Суммы, требуемые к раскрытию пунктом 13С(а), относятся к признанным финансовым инструментам, которые были взаимозачтены в соответствии с пунктом 42 МСФО (IAS) 32. Суммы, требуемые к раскрытию пунктом 13С(а), также относятся к признанным финансовым инструментам, которые являются предметом обеспеченного правовой защитой генерального соглашения о неттинге или аналогичного соглашения, независимо от того, удовлетворяют ли эти инструменты критериям взаимозачета. Однако требования по раскрытию информации, изложенные в пункте 13С(а), не относятся к суммам, признанным в результате соглашений об обеспечении, которые не удовлетворяют критериям взаимозачета, предусмотренным пунктом 42 МСФО (IAS) 32. Вместо этого информацию о таких суммах требуется раскрывать в соответствии с пунктом 13С(д).

Раскрытие информации о суммах, которые были взаимно зачтены в соответствии с критериями, предусмотренными пунктом 42 МСФО (IAS) 32 (пункт 13С(б))

В44 Пункт 13С(б) требует, чтобы организации раскрыли информацию о суммах, которые были взаимно зачтены в соответствии с пунктом 42 МСФО (IAS) 32 при определении нетто-величин, представленных в отчете о финансовом положении. Суммы признанных финансовых активов и признанных финансовых обязательств, подлежащих зачету согласно одному и тому же соглашению, будут раскрываться как в составе информации, раскрываемой в отношении финансовых активов, так и в составе информации, раскрываемой в отношении финансовых обязательств. Однако раскрываемые (например, в таблице) суммы ограничиваются теми величинами, которые подлежат зачету. Например, организация может иметь признанный в отношении производных инструментов актив и признанное в отношении производных инструментов обязательство, которые удовлетворяют критериям взаимозачета, предусмотренным пунктом 42 МСФО (IAS) 32. Если валовая величина данного производного актива превышает валовую величину данного производного обязательства, то в таблице, раскрывающей информацию о финансовых активах, будут указаны полная сумма этого производного актива (согласно пункту 13С(а)) и полная сумма этого производного обязательства (согласно пункту 13С(б)). Однако в таблице, раскрывающей информацию о

финансовых обязательствах, это производное обязательство будет показано в полной сумме (согласно пункту 13С(а)), тогда как соответствующий производный актив будет показан (согласно пункту 13С(б)) в сумме, равной величине этого производного обязательства.

Раскрытие информации о нетто-величинах, представленных в отчете о финансовом положении (пункт 13С(с))

В45 Если организация имеет инструменты, на которые распространяются требования по раскрытию данной информации (как указано в пункте 13А), но которые не отвечают критериям взаимозачета, предусмотренным пунктом 42 МСФО (IAS) 32, то суммы, которые требуется раскрыть согласно пункту 13С(с), будут равны суммам, которые требуется раскрыть согласно пункту 13С(а).

В46 В отношении сумм, которые требуется раскрыть согласно пункту 13С(с), необходимо показать их сверку с суммами, представленными по соответствующим статьям отчета о финансовом положении. Например, если организация определяет, что агрегирование или дезагрегирование сумм, представленных по соответствующим статьям финансовой отчетности, обеспечивает более уместную информацию, организация должна показать сверку агрегированных или дезагрегированных сумм, раскрытых ею согласно пункту 13С(с), с суммами, представленными по соответствующим статьям отчета о финансовом положении.

Раскрытие информации о финансовых инструментах, являющихся предметом обеспеченного правовой защитой генерального соглашения о неттинге либо аналогичного соглашения, суммы которых не подлежат раскрытию согласно пункту 13С(б) (пункт 13С(д))

В47 Пункт 13С(д) требует, чтобы организации раскрывали информацию о суммах, являющихся предметом обеспеченного правовой защитой генерального соглашения о неттинге либо аналогичного соглашения, которые не подлежат раскрытию согласно пункту 13С(б). Пункт 13С(д)(i) относится к суммам, связанным с признанными финансовыми инструментами, которые не отвечают некоторым или всем критериям взаимозачета, предусмотренным пунктом 42 МСФО (IAS) 32 (например, текущие права на проведение зачета, которые не отвечают критерию, предусмотренному пунктом 42(б) МСФО (IAS) 32, или условные права на проведение зачета, которые могут получить правовую защиту и быть исполнены только в случае дефолта либо только в случае несостоятельности или банкротства любого из контрагентов).

В48 Пункт 13С(д)(ii) относится к суммам, связанным с финансовым обеспечением, в том числе денежным обеспечением, как полученным, так и предоставленным. Организация должна раскрыть информацию о справедливой стоимости тех финансовых инструментов, которые были предоставлены или получены в качестве обеспечения. Суммы, раскрываемые в соответствии с пунктом 13С(д)(ii), должны отражать обеспечение, фактически полученное или предоставленное организацией, а не соответствующую кредиторскую или дебиторскую задолженность, которая была признана в отношении обязанности по возврату полученного или предоставленного организацией обеспечения.

Ограничения в отношении сумм, раскрываемых согласно пункту 13C(d) (пункт 13D)

В49 При раскрытии сумм, требуемых пунктом 13C(d), организация должна принять в расчет эффект избыточности обеспечения по каждому финансовому инструменту в отдельности. Для этого организация должна сначала уменьшить сумму, раскрытую в соответствии с пунктом 13C(c), на суммы, раскрытые в соответствии с пунктом 13C(d)(i). Затем организация должна ограничить суммы, раскрываемые в соответствии с пунктом 13C(d)(ii), так, чтобы они не превышали оставшуюся сумму, предусмотренную пунктом 13C(c) по соответствующему финансовому инструменту. Однако, если права на обеспечение могут быть распространены и на другие финансовые инструменты, такие права могут быть учтены при раскрытии информации, требуемой пунктом 13D.

Описание прав на проведение зачета, которые предусмотрены обеспеченными правовой защитой генеральными соглашениями о неттинге либо аналогичными соглашениями (пункт 13E)

В50 Организация должна описать виды прав на проведение зачета и аналогичных соглашений, информация о которых раскрывается согласно пункту 13C(d), включая характер таких прав. Например, организация должна описать имеющиеся у нее условные права. Применительно к инструментам, в отношении которых имеются права на проведение зачета без привязки к будущему событию, но эти инструменты не отвечают остальным критериям, предусмотренным пунктом 42 МСФО (IAS) 32, организация должна описать причину (причины), по которой (которым) эти критерии не соблюдаются. Применительно к полученному или предоставленному финансовому обеспечению организация должна описать условия соответствующего соглашения об обеспечении (например, действие ограничений в отношении данного обеспечения).

Раскрытие информации по типам финансовых инструментов или по контрагентам

В51 Количественная информация, раскрытие которой требуется пунктами 13C(a)-(e), может быть сгруппирована по типам финансовых инструментов или операций (например, производные инструменты, договоры РЕПО и обратного РЕПО или договоры о получении и о предоставлении ценных бумаг в заем).

В52 В качестве альтернативы, организация может сгруппировать количественную информацию, требуемую пунктами 13C(a)-(c), по типам финансовых инструментов, а количественную информацию, требуемую пунктами 13C(c)-(e), сгруппировать по контрагентам. Если требуемая информация раскрывается организацией по контрагентам, то организация не обязана указывать наименование контрагентов. Однако в целях обеспечения сопоставимости, используемое организацией обозначение контрагентов (Контрагент А, Контрагент В, Контрагент С и т. д.) должно оставаться последовательным из года в год для всех представленных годовых периодов. Следует также рассмотреть возможность раскрытия информации качественного характера, чтобы предоставить

дополнительные сведения о типах контрагентов. Когда суммы, требуемые пунктами 13С(с)-(е), раскрываются по контрагентам, необходимо отдельно раскрыть суммы, являющиеся по отдельности значительными относительно общей суммы по контрагентам, а суммы по оставшимся контрагентам, не являющиеся по отдельности значительными, следует раскрыть одной агрегированной строкой.

Раскрытие прочей информации

В53 Информация, раскрываемая в соответствии с требованиями, содержащимися в пунктах 13С-13Е, является минимально необходимой. Для достижения цели, сформулированной в пункте 13В, возможно, что организация должна будет раскрыть дополнительную информацию (качественного характера), в зависимости от условий, на которых заключены обеспеченные правовой защитой генеральные соглашения о неттинге и связанные с ними договоры, в том числе описать характер предусмотренных прав на проведение взаимозачета и их влияние или потенциальное влияние на финансовое положение организации.

*Приложение 36
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

Основной принцип

1 Организация должна раскрыть информацию, чтобы позволить пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и финансовое влияние, оказываемое видами деятельности, которые осуществляет организация, а также разновидностями экономических условий, в которых она действует.

Сфера применения

2 Настоящий МСФО должен применяться к:

(а) отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организации:

(i) долговые или долевые инструменты которой свободно обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки), или

(ii) которая подала или находится в процессе подачи своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или иной регулирующий орган с целью выпуска инструментов любого класса на открытом рынке; и

(b) консолидированной финансовой отчетности группы с материнской организацией:

(i) долговые или долевые инструменты которой свободно обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки), или

(ii) которая подала или находится в процессе подачи консолидированной финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или иной регулирующий орган с целью выпуска инструментов любого класса на открытом рынке.

3 Если организация, которая не обязана применять настоящий МСФО, принимает решение о раскрытии информации по сегментам, которая не соответствует настоящему МСФО, она не должна описывать данную информацию как информацию по сегментам.

4 Если финансовый отчет содержит как консолидированную финансовую отчетность материнской организации, которая попадает в сферу применения настоящего МСФО, так и ее отдельную финансовую отчетность, информацию по сегментам требуется раскрыть только в консолидированной финансовой отчетности.

Операционные сегменты

5 Операционный сегмент - это компонент организации:

(a) осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);

(b) результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, для того, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегменту и оценить результаты его деятельности; и

(c) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Операционный сегмент может осуществлять деятельность, которая пока не приносит выручку, например операции на начальной стадии могут являться операционными сегментами до получения выручки.

6 Не каждая часть организации обязательно является операционным сегментом или частью операционного сегмента. Например, головной офис или некоторые функциональные подразделения могут не приносить выручку или приносить выручку, которая является побочной по отношению к деятельности организации, и не являются операционными сегментами. Для целей настоящего МСФО программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в организации не являются операционными сегментами.

7 Термин «руководство, принимающее операционные решения» определяет функцию, а не конкретную должность руководителя. Эта функция заключается в распределении ресурсов и оценке результатов деятельности операционных сегментов организации. Зачастую руководство организации, принимающее операционные решения, - это генеральный директор или исполнительный директор, однако, например, это может быть и группа исполнительных директоров или других должностных лиц.

8 Для многих организаций три характеристики операционных сегментов, описанные в пункте 5, четко идентифицируют операционные сегменты данных организаций. Однако организация может составлять отчеты, в которых виды ее деятельности представлены различными способами. Если руководство, принимающее операционные решения, использует более одного вида сегментной информации, то единый набор компонентов, составляющих операционные сегменты организации, может определяться на основании других факторов, включая характер деятельности каждого компонента, наличие руководителей, ответственных за данные компоненты, и информацию, представляемую совету директоров.

9 Как правило, у операционного сегмента есть менеджер сегмента, который непосредственно подотчетен руководству, принимающему операционные решения, и поддерживает с последним регулярный контакт с целью обсуждения операционной деятельности, финансовых результатов, прогнозов или планов в отношении сегмента. Термин «менеджер сегмента» определяет функцию, а не конкретную должность руководителя. Руководство, принимающее операционные решения, также может быть менеджером сегмента для нескольких операционных сегментов. Один менеджер может быть менеджером более чем одного операционного сегмента. Если характеристики, описанные в пункте 5, применимы к более чем одному набору компонентов организации, но есть только один набор компонентов, за который менеджеры сегмента несут ответственность, то этот набор компонентов составляет операционные сегменты.

10 Характеристики, описанные в пункте 5, могут применяться к двум или более перекрестным наборам компонентов, за которые менеджеры несут ответственность. Такая структура иногда именуется матричной формой организации. Например, в некоторых организациях одни менеджеры несут ответственность за различные линии продукции и услуг на глобальном уровне, в то время как другие менеджеры несут ответственность за определенные географические регионы. Руководство, принимающее операционные решения, регулярно анализирует операционные результаты обоих наборов компонентов, и для них имеется финансовая информация. В такой ситуации организация должна определить, какой набор компонентов составляет операционные сегменты, исходя из основного принципа.

Отчетные сегменты

11 Организация должна представлять отдельно информацию о каждом операционном сегменте, который:

(а) был идентифицирован в соответствии с пунктами 5-10 или является результатом агрегирования двух или более таких сегментов в соответствии с пунктом 12, и

(б) превышает количественные пороговые значения, описанные в пункте 13.

Пункты 14-19 определяют другие ситуации, при которых должна быть представлена отдельная информация об операционном сегменте.

Критерии агрегирования

12 Операционные сегменты часто демонстрируют схожие долгосрочные финансовые результаты, если они имеют схожие экономические характеристики. Например, от двух операционных сегментов, обладающих схожими экономическими характеристиками, ожидалось бы схожие показатели долгосрочной средней валовой маржи. Два или более операционных сегмента могут быть агрегированы в один операционный сегмент, если такое агрегирование соответствует основному принципу настоящего МСФО, сегменты имеют схожие экономические характеристики и являются схожими в каждом из следующих отношений:

- (a) характер продукции и услуг;
- (b) характер процессов производства;
- (c) тип или класс покупателей продукции и услуг;
- (d) методы, используемые для распространения продукции или оказания услуг; и
- (e) если применимо, характер регулирующей среды, например банковская деятельность, страхование или коммунальное обслуживание.

Количественные пороговые значения

13 Организация должна представлять отдельно информацию об операционном сегменте, который удовлетворяет любому из следующих количественных пороговых значений:

(a) отчетная выручка сегмента, включая как продажи внешним покупателям, так и продажи или передачи между сегментами, составляет 10 или более процентов от совокупной выручки, внутренней и внешней, всех операционных сегментов;

(b) отчетная прибыль или убыток от деятельности сегмента в абсолютном выражении составляет 10 или более процентов от наибольшей из двух величин в абсолютном выражении: (i) совокупной отчетной прибыли по всем неубыточным операционным сегментам и (ii) совокупного отчетного убытка всех убыточных операционных сегментов;

(c) активы сегмента составляют 10 или более процентов совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, которые не отвечают ни одному из количественных пороговых значений, могут считаться отчетными и раскрываться отдельно, если руководство полагает, что информация по данным сегментам была бы полезна для пользователей финансовой отчетности.

14 Организация может объединить информацию об операционных сегментах, которые не отвечают количественным пороговым значениям, с информацией о других операционных сегментах, которые не отвечают количественным пороговым значениям,

чтобы составить отчетный сегмент, только в том случае, если данные операционные сегменты имеют схожие экономические характеристики и удовлетворяют большей части критериев агрегирования, перечисленных в пункте 12.

15 Если общая сумма отчетной выручки от внешних продаж операционных сегментов составляет менее 75 процентов выручки организации, дополнительные операционные сегменты должны быть выявлены в качестве отчетных сегментов (даже если они не удовлетворяют критериям, описанным в пункте 13), с тем чтобы по меньшей мере 75 процентов выручки организации приходилось на отчетные сегменты.

16 Информация о других видах деятельности и операционных сегментах, которые не являются отчетными, должна быть объединена и раскрыта в категории «все прочие сегменты» отдельно от других увязывающих статей в свержке, требуемой в соответствии с пунктом 28. Источники выручки, включенной в категорию «все прочие сегменты», должны быть описаны.

17 Если руководство считает, что операционный сегмент, идентифицированный в качестве отчетного сегмента в непосредственно предшествующем периоде, продолжает сохранять свою значимость, то информация о данном сегменте должна быть представлена отдельно и в текущем периоде, даже если он более не соответствует критериям для выделения отчетных сегментов, описанным в пункте 13.

18 Если операционный сегмент идентифицирован в качестве отчетного сегмента в текущем периоде в соответствии с количественными пороговыми значениями, данные по сегменту за предыдущий период, представленные для сравнительных целей, должны быть пересчитаны с тем, чтобы отразить новый отчетный сегмент как отдельный сегмент, даже если данный сегмент не удовлетворял критериям для выделения отчетных сегментов, описанным в пункте 13, в предыдущем периоде, кроме случаев, когда необходимая информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными.

19 Для количества отчетных сегментов, которые организация раскрывает отдельно, может быть установлен практический предел, при превышении которого информация по сегментам может стать чрезмерно детализированной. Несмотря на то, что точный предел не был определен, организации следует рассмотреть вопрос о достижении практического предела при количестве сегментов, которые являются отчетными в соответствии с пунктами 13-18, свыше десяти.

Раскрытие информации

20 Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить характер и финансовое влияние, оказываемое видами деятельности, которую осуществляет организация, а также разновидностями экономических условий, в которых она действует.

21 Для того чтобы реализовать принцип, описанный в пункте 20, организация должна раскрыть по каждому периоду, за который представлен отчет о совокупном доходе, следующее:

- (а) общую информацию, как описано в пункте 22;

(b) информацию об отчетной прибыли или убытке сегмента, включая конкретные виды выручки и расходов, включенные в состав отчетной прибыли или убытка сегмента, активы сегмента, обязательства сегмента и базу оценки, как описано в пунктах 23-27; и

(c) сверки суммарных величин выручки сегментов, отчетной прибыли или убытка сегментов, активов сегментов, обязательств сегментов и прочих существенных статей сегментов с соответствующими показателями организации, как описано в пункте 28.

Сверки сумм, отраженных в отчете о финансовом положении по отчетным сегментам, с суммами, отраженными в отчете о финансовом положении организации, требуются на каждую дату представления отчета о финансовом положении. Информация за предыдущие периоды должна быть пересчитана, как описано в пунктах 29 и 30.

Общая информация

22 Организация должна раскрыть следующую общую информацию:

(a) факторы, используемые для идентификации отчетных сегментов организации, включая структуру организации (например, определяет ли руководство структуру организации, принимая за основу различия в продукции и услугах, географических регионах, регулирующей среде или комбинации факторов, и были ли операционные сегменты агрегированы);

(aa) суждения, которые использовало руководство при применении критериев агрегирования, описанных в пункте 12. Сюда относятся краткое описание операционных сегментов, которые были агрегированы подобным образом, и экономические индикаторы, которые оценивались при определении того, обладают ли операционные сегменты схожими экономическими характеристиками; и

(b) виды продукции и услуг, приносящие выручку каждому отчетному сегменту.

Информация о прибыли или убытке, об активах и обязательствах

23 Организация должна представлять показатель прибыли или убытка по каждому отчетному сегменту. Организация должна представлять показатель суммарной величины активов и обязательств по каждому отчетному сегменту, если такие данные регулярно предоставляются руководству, принимающему операционные решения. Организация также должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту, если указанные суммы включены в анализируемый руководством, принимающим операционные решения, показатель прибыли или убытка сегмента или регулярно предоставляются руководству, принимающему операционные решения, иным способом, даже если они не включаются в состав прибыли или убытка сегмента:

(a) выручку от внешних покупателей;

(b) выручку от операций с другими операционными сегментами той же организации;

(c) процентную выручку;

(d) процентный расход;

(e) суммы амортизации;

(f) существенные статьи доходов и расходов, раскрываемые в соответствии с пунктом 97 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренного в 2007 году);

(g) долю организации в прибыли или убытке ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых по методу долевого участия;

(h) расход или доход по налогу на прибыль; и

(i) существенные неденежные статьи, отличные от амортизации.

Организация должна представлять процентную выручку отдельно от процентного расхода по каждому отчетному сегменту, кроме случаев, когда большая часть выручки сегмента поступает от процентов и при оценке результатов деятельности сегмента и принятии решения о распределении ресурсов руководством, принимающее операционные решения, полагается, прежде всего, на чистую процентную выручку. В такой ситуации организация может представлять процентную выручку сегмента за вычетом процентного расхода сегмента с раскрытием данного факта.

24 Организация должна раскрывать следующую информацию по каждому отчетному сегменту, если указанные суммы включены в анализируемый руководством, принимающим операционные решения, показатель активов сегмента или регулярно предоставляются руководством, принимающему операционные решения, иным способом, даже если они не включаются в состав активов сегмента:

(a) сумму инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия, учитываемых по методу долевого участия, и

(b) суммы поступлений внеоборотных активов⁷¹, за исключением финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, чистых активов программ с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам») и прав, возникающих по договорам страхования.

⁷¹ Для активов, классифицированных в соответствии с представлением в порядке ликвидности, внеоборотными активами являются активы, которые включают суммы, ожидаемые к возмещению более чем через двенадцать месяцев после отчетного периода.

Оценка

25 Сумма каждой раскрытой статьи сегмента должна представлять собой показатель, представленный руководством, принимающему операционные решения, в целях принятия решений о распределении ресурсов сегменту и оценки результатов его деятельности. Корректировки и взаимоисключения, осуществляемые при подготовке финансовой отчетности организации, и распределенные суммы выручки, расходов, прибылей или убытков должны быть учтены при определении раскрываемого показателя прибыли или убытка сегмента только в том случае, если они включаются в расчет показателя прибыли или убытка сегмента, который используется руководством, принимающим операционные решения. Аналогично в отношении конкретного сегмента должны быть раскрыты только те активы и обязательства, которые включены в состав показателей активов и обязательств сегмента, используемых руководством, принимающим операционные решения. Если суммы распределяются на представленные прибыль или убыток, активы

или обязательства сегмента, то проводить такое распределение необходимо на обоснованной основе.

26 Если при оценке результатов деятельности сегмента и принятии решения о том, каким образом распределять ресурсы, руководство, принимающее операционные решения, использует только один показатель прибыли или убытка операционного сегмента, один показатель активов сегмента или обязательств сегмента, то прибыль или убыток сегмента, активы и обязательства сегмента должны быть раскрыты в указанных показателях. Если руководство, принимающее операционные решения, использует более одного показателя прибыли или убытка операционного сегмента, более одного показателя активов сегмента или обязательств сегмента, то раскрытые показатели должны быть теми, которые, по мнению руководства, определены на основании принципов оценки, в наибольшей степени соответствующих принципам оценки соответствующих величин в финансовой отчетности организации.

27 Организация должна предоставить пояснение в отношении оценки показателей прибыли или убытка сегмента, активов сегмента и обязательств сегмента по каждому отчетному сегменту. Как минимум организация должна раскрыть следующее:

(a) основы учета любых операций между отчетными сегментами;

(b) характер любых различий между оценкой показателей прибылей или убытков отчетных сегментов и прибыли или убытка организации до расхода или дохода по налогу на прибыль и прекращенной деятельности (если это не очевидно из сверок, описанных в пункте 28). Такие различия могут быть обусловлены различиями в учетной политике и политике по распределению понесенных централизованно затрат, пояснения в отношении которых необходимы для понимания представленной информации по сегментам;

(c) характер любых различий между оценкой показателей активов отчетных сегментов и активов организации (если это не очевидно из сверок, описанных в пункте 28). Такие различия могут быть обусловлены различиями в учетной политике и политике по распределению совместно используемых активов, пояснения в отношении которых необходимы для понимания представленной информации по сегментам;

(d) характер любых различий между оценкой показателей обязательств отчетных сегментов и обязательств организации (если это не очевидно из сверок, описанных в пункте 28). Такие различия могут быть обусловлены различиями в учетной политике и политике по распределению совместно используемых обязательств, пояснения в отношении которых необходимы для понимания представленной информации по сегментам;

(e) характер любых изменений по сравнению с предыдущими периодами в методах оценки, используемых для определения отчетной прибыли или убытка сегментов, а также влияние, при его наличии, данных изменений на показатель прибыли или убытка сегмента;

(f) характер и влияние любых асимметричных распределений между отчетными сегментами. Например, организация может относить расходы по амортизации на сегмент без распределения соответствующих амортизируемых активов данному сегменту.

Сверки

28 Организация должна представить сверки всех следующих величин:

(a) суммарной величины выручки отчетных сегментов с выручкой организации;

(b) суммарной величины показателей прибыли или убытка отчетных сегментов с прибылью или убытком организации до расхода (дохода) по налогу на прибыль и прекращенной деятельности. Однако если организация распределяет на отчетные сегменты такие статьи, как расход (доход) по налогу на прибыль, то она может представить сверку показателей суммарной величины прибыли или убытка по сегментам с прибылью или убытком организации с учетом указанных статей;

(c) суммарной величины активов по отчетным сегментам с активами организации, если активы сегмента раскрываются в соответствии с пунктом 23;

(d) суммарной величины обязательств по отчетным сегментам с обязательствами организации, если обязательства сегмента раскрываются в соответствии с пунктом 23;

(e) суммарных по отчетным сегментам величин для каждой иной существенной статьи, раскрываемой в отношении сегментов, с величинами соответствующих статей организации.

Все существенные статьи сверки должны быть отдельно идентифицированы и описаны. Например, сумма каждой существенной корректировки, необходимой для сверки раскрываемой прибыли или убытка сегментов с прибылью или убытком организации, обусловленной различиями в учетной политике, должна быть отдельно идентифицирована и описана.

Пересчет ранее представленной информации

29 Если организация меняет свою внутреннюю структуру таким образом, что это приводит к изменению состава ее отчетных сегментов, то соответствующая информация за более ранние периоды, включая промежуточные периоды, должна быть пересчитана, кроме случаев, когда данная информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными. Установление факта доступности такой информации и чрезмерности затрат на ее получение должно быть произведено в отношении каждой отдельной статьи раскрываемой информации. После изменения состава своих отчетных сегментов организация должна раскрыть, осуществила ли она пересчет сопоставимых статей информации по сегментам за более ранние периоды.

30 Если организация изменила свою внутреннюю структуру таким образом, что это привело к изменению состава ее отчетных сегментов, и если информация по сегментам за более ранние периоды, включая промежуточные периоды, не пересчитана с целью отражения данного изменения, организация должна раскрыть информацию по сегментам за текущий период как на старой, так и на новой основе сегментации в том году, в котором произошло такое изменение, кроме случаев, когда данная информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными.

Раскрытие информации по организации в целом

31 Пункты 32-34 применяются ко всем организациям, подпадающим под действие настоящего МСФО, включая те организации, в состав которых входит только один отчетный сегмент. Деятельность некоторых организаций не базируется на различиях в соответствующих продуктах и услугах или различиях в географических регионах осуществления деятельности. Отчетные сегменты такой организации могут представлять выручку, полученную от широкого ассортимента совершенно разных продуктов и услуг, или несколько отчетных сегментов могут производить, по сути, одинаковые продукты и услуги. Аналогично отчетные сегменты организации могут удерживать активы в различных географических регионах и представлять выручку от покупателей по различным географическим регионам или несколько отчетных сегментов могут осуществлять деятельность в одном и том же географическом регионе. Информация, требуемая пунктами 32-34, должна быть предоставлена только в том случае, если она не предоставляется в рамках информации по отчетным сегментам, требуемой настоящим МСФО.

Информация о продукции и услугах

32 Организация должна представлять выручку от внешних покупателей по каждому виду продукции и услуг или каждой группе схожих видов продукции и услуг, кроме случаев, когда необходимая информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными, в случае чего необходимо раскрыть данный факт. Представленные суммы выручки должны быть основаны на финансовой информации, используемой при составлении финансовой отчетности организации.

Информация о географических регионах

33 Организация должна представлять следующую информацию по географическим регионам, кроме случаев, когда необходимая информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными:

(а) выручку от внешних покупателей, (i) относимую на страну происхождения организации и (ii) относимую на все зарубежные страны в целом, из которых организация получает выручку. Если выручка от внешних покупателей, относимая на отдельную зарубежную страну, является существенной, то указанная выручка должна быть раскрыта отдельно. Организация должна раскрыть основу для отнесения выручки от внешних покупателей на отдельные страны;

(b) внеоборотные активы⁷², за исключением финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов по программам вознаграждений по окончании трудовой деятельности и прав, возникающих по договорам страхования, (i) расположенные в стране происхождения организации и (ii) расположенные во всех зарубежных странах в целом, в которых организация удерживает данные активы. Если активы в какой-либо отдельной зарубежной стране являются существенными, то указанные активы должны быть раскрыты отдельно.

⁷² Для активов, классифицированных в соответствии с представлением в порядке ликвидности, внеоборотными активами являются активы, которые включают суммы, ожидаемые к возмещению более чем через двенадцать месяцев после отчетного периода.

Представленные суммы должны быть основаны на финансовой информации, используемой при составлении финансовой отчетности организации. Если необходимая информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными, этот факт должен быть раскрыт. В дополнение к информации, требуемой настоящим пунктом, организация может представить промежуточные итоги по географическим регионам по группам стран.

Информация об основных покупателях

34 Организация должна предоставить информацию о степени своей зависимости от основных покупателей. Если выручка от операций с одним внешним покупателем составляет 10 процентов или более от выручки организации, то организация должна раскрыть данный факт, общую сумму выручки от каждого такого покупателя и наименование сегмента или сегментов, к которым относится данная выручка. Организация не обязана раскрывать название основного покупателя или сумму выручки, которую отражает каждый сегмент в отношении этого покупателя. В целях настоящего МСФО группа организаций, известных отчитывающейся организации как находящиеся под общим контролем, должна рассматриваться как один покупатель. Однако требуется суждение для оценки того, рассматривать ли в качестве одного покупателя государство (включая правительственные органы и аналогичные органы государственной власти, независимо от того, местные они, национальные или международные) и организации, известные отчитывающейся организации как находящиеся под контролем данного государства. При оценке этого, отчитывающаяся организация должна учитывать степень экономической интеграции между указанными организациями.

Переходные положения и дата вступления в силу

35 Организация должна применять настоящий МСФО в своей годовой финансовой отчетности в отношении периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если организация применит настоящий МСФО в своей финансовой отчетности в отношении периода до 1 января 2009 года, она должна раскрыть этот факт.

35А Пункт 23 был изменен документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если организация применит это изменение в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

36 Информация по сегментам за предыдущие годы, представленная в качестве сравнительной информации в отношении года первого применения (включая применение поправок к пункту 23, внесенных в апреле 2009 года), должна быть пересчитана, с тем чтобы привести ее в соответствие с требованиями настоящего МСФО, кроме случаев, когда необходимая информация является недоступной и затраты на ее получение были бы чрезмерными.

36А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункт 23(f). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении данного более раннего периода.

36В МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (пересмотренным в 2009 году) внесены поправки в пункт 34 в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 24 (пересмотренный в 2009 году) в отношении более раннего периода, то она должна применять поправки к пункту 34 в отношении данного более раннего периода.

36С Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены поправки в пункты 22 и 28. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Прекращение действия МСФО (IAS) 14

37 Настоящий МСФО заменяет МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность».

Приложение А Определение термина

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Операционный сегмент	Операционный сегмент - это компонент организации: <ul style="list-style-type: none">(a) осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);(b) результаты операционной деятельности которого регулярно анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, для того, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегменту и оценить результаты его деятельности; и(c) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.
-----------------------------	--

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда организация контролирует одну или несколько других организаций.

Достижение цели

2 Для достижения цели, изложенной в пункте 1, настоящий стандарт:

(а) требует, чтобы организация (*материнская организация*), которая контролирует одну или несколько других организаций (*дочерние организации*), представляла консолидированную финансовую отчетность;

(б) дает определение принципа *контроля* и устанавливает контроль как основу для консолидации;

(с) указывает, как применять принцип контроля, чтобы определить, контролирует ли инвестор объект инвестиций и, следовательно, должен ли инвестор консолидировать объект инвестиций;

(д) устанавливает требования к **учету** с целью подготовки консолидированной финансовой отчетности; и

(е) дает определение инвестиционной организации и устанавливает исключение в отношении консолидации определенных дочерних организаций инвестиционной организации.

3 Настоящий **стандарт** не рассматривает требования к **бухгалтерскому учету** объединений бизнесов и их влияние на консолидацию, включая гудвил, возникающий при объединении бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»).

Сфера применения

4 Организация, являющаяся материнской организацией, должна представлять консолидированную финансовую отчетность. Действие настоящего стандарта распространяется на все организации, за исключением следующего:

(а) материнская организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если она удовлетворяет всем следующим условиям:

(i) материнская организация сама является дочерней организацией, находящейся в полной или частичной собственности другой организации, и все ее другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнская организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

(ii) долговые и долевыми инструментами материнской организации не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

(iii) материнская организация не представляла и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска инструментов любого класса на открытый рынок; и

(iv) конечная или любая промежуточная материнская организация указанной материнской организации подготавливает консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для открытого пользования;

(b) программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности или иных долгосрочных программ вознаграждений работникам, в отношении которых применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;

(c) инвестиционная организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если согласно пункту 31 настоящего стандарта она должна оценивать все свои дочерние организации по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Контроль

5 Инвестор, независимо от характера его участия в какой-либо организации (объекте инвестиций), должен определить, является ли он материнской организацией, оценив, контролирует ли он объект инвестиций.

6 Инвестор контролирует объект инвестиций в том случае, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций (или имеет право на получение таких доходов), а также имеет возможность влиять на эти доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

7 Таким образом, инвестор контролирует объект инвестиций в том и только в том случае, если одновременно инвестор:

(а) обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций (см. пункты 10-14);

(b) подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов (см. пункты 15 и 16); и

(c) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора (см. пункты 17 и 18).

8 Инвестор должен рассмотреть все факты и обстоятельства при оценке наличия контроля над объектом инвестиций. Инвестор должен повторно оценить, контролирует ли он объект инвестиций или нет, в том случае, если факты и обстоятельства указывают на изменения в одном или нескольких из трех элементов контроля, перечисленных в пункте 7 (см. пункты B80-B85).

9 Два или более инвесторов коллективно контролируют объект инвестиций, если они должны действовать совместно для управления значимой деятельностью. В таких случаях ни один из инвесторов не обладает индивидуальным контролем над объектом инвестиций, поскольку ни один из инвесторов не может управлять деятельностью без взаимодействия с остальными инвесторами. Каждый инвестор отражает в учете свою долю участия в объекте инвестиций, как предусмотрено в соответствующих МСФО, таких как МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» или МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Полномочия

10 Инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, если у инвестора имеются существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять *значимой деятельностью*, то есть деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций.

11 Полномочия являются результатом прав. В некоторых случаях оценка полномочий не вызывает затруднений, например, когда полномочия в отношении объекта инвестиций являются прямым результатом прав голоса и только прав голоса, предоставленных долевыми инструментами, такими как акции, и могут быть оценены посредством рассмотрения прав голоса, связанных с таким обладанием акциями. В других случаях оценка будет более сложной и может потребовать рассмотрения нескольких факторов, например, если полномочия являются результатом одного или нескольких соглашений.

12 Инвестор, имеющий возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью, обладает полномочиями, даже если его права осуществлять руководство еще не были реализованы. Доказательство, что инвестор управлял значимой деятельностью, может оказаться полезным при определении того, обладает ли инвестор полномочиями, но такое доказательство само по себе не является решающим фактором при определении того, обладает ли инвестор полномочиями в отношении объекта инвестиций.

13 В случае если каждый из двух или более инвесторов обладает существующими правами, которые предоставляют им возможность в одностороннем порядке управлять различными видами значимой деятельности, тот из инвесторов, который имеет возможность в настоящее время управлять деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы объекта инвестиций, обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций.

14 Инвестор может обладать полномочиями в отношении объекта инвестиций, даже если другие организации имеют существующие права, предоставляющие им возможность в настоящее время участвовать в управлении значимой деятельностью, например, если другая организация обладает *значительным влиянием*. Однако у инвестора, который обладает лишь правами защиты интересов, нет полномочий в отношении объекта инвестиций (см. пункты B26-B28), и, следовательно, такой инвестор не контролирует объект инвестиций.

Доходы

15 Инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или имеет право на получение таких доходов, если доходы инвестора от участия в объекте инвестиций могут варьироваться в зависимости от показателей деятельности объекта инвестиций. Доходы инвестора могут быть только положительными, только отрицательными или и положительными, и отрицательными.

16 Несмотря на то, что только один инвестор может контролировать объект инвестиций, в доходах объекта инвестиций могут участвовать несколько сторон. Например, держатели неконтролирующих долей участия могут участвовать в прибыли или распределениях от объекта инвестиций.

Связь между полномочиями и доходами

17 Инвестор контролирует объект инвестиций, если инвестор не только имеет полномочия в отношении объекта инвестиций, подвергается риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или имеет право на получение таких доходов, но также и возможность использовать свои полномочия для оказания влияния на доходы инвестора от участия в объекте инвестиций.

18 Таким образом, инвестор, обладающий правом принятия решений, должен определить, является ли он принципалом или агентом. Инвестор, который является агентом в соответствии с пунктами B58-B72, не контролирует объект инвестиций, осуществляя делегированное ему право принятия решений.

Требования к учету

19 Материнская организация должна подготавливать консолидированную финансовую отчетность с использованием единой учетной политики для схожих операций и прочих событий при аналогичных обстоятельствах.

20 Консолидация объекта инвестиций начинается с того момента, когда инвестор получает контроль над объектом инвестиций, и прекращается, когда инвестор утрачивает контроль над объектом инвестиций.

21 Пункты В86-В93 содержат руководство по подготовке консолидированной финансовой отчетности.

Неконтролирующие доли участия

22 Материнская организация должна представлять неконтролирующие доли участия в консолидированном отчете о финансовом положении в составе собственного капитала отдельно от капитала собственников материнской организации.

23 Изменения в доле владения материнской организации в дочерней организации, не приводящие к утрате материнской организацией контроля над дочерней организацией, учитываются как операции с капиталом (т. е. операции с собственниками, действующими в этом качестве).

24 Пункты В94-В96 содержат руководство по учету неконтролирующих долей участия в консолидированной финансовой отчетности.

Утрата контроля

25 Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, материнская организация:

(а) прекращает признание активов и обязательств бывшей дочерней организации в консолидированном отчете о финансовом положении;

(б) признает по справедливой стоимости оставшиеся инвестиции в бывшую дочернюю организацию на дату утраты контроля и впоследствии отражает в учете такие инвестиции, а также любые суммы, причитающиеся от бывшей дочерней организации или в ее пользу, в порядке, установленном соответствующими МСФО. Указанная справедливая стоимость считается справедливой стоимостью при первоначальном признании финансового актива в соответствии с МСФО (IFRS) 9 или, когда уместно, первоначальной стоимостью инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие при первоначальном признании;

(с) признает прибыль или убыток, возникающий в результате утраты контроля, связанного с бывшим владением контрольного пакета.

26 Пункты В97-В99 содержат руководство по учету утраты контроля.

Определение того, является ли организация инвестиционной организацией

27 Материнская организация должна определить, является ли она инвестиционной организацией. Инвестиционная организация - это организация, которая:

(а) получает средства от одного или более инвесторов с целью предоставления данному инвестору (данным инвесторам) услуг по управлению инвестициями;

(b) принимает на себя перед инвестором (инвесторами) обязательство в том, что целью ее бизнеса является инвестирование средств исключительно для получения доходов от прироста стоимости, инвестиционного дохода либо и того, и другого; и

(с) оценивает и определяет результаты деятельности практически по всем своим инвестициям на основе их справедливой стоимости.

Пункты В85А-В85М содержат соответствующие указания по применению.

28 При оценке того, отвечает ли она определению, приведенному в пункте 27, организация должна учитывать, обладает ли она следующими типичными характеристиками инвестиционной организации:

(а) у нее имеется более одной инвестиции (см. пункты В85О-В85Р);

(b) у нее имеется более одного инвестора (см. пункты В85Q-В85S);

(с) у нее имеются инвесторы, которые не являются связанными сторонами организации (см. пункты В85Т-В85U); и

(d) у нее имеются доли владения в форме долей в капитале или аналогичные им (см. пункты В85V-В85W).

Отсутствие какой-либо из этих типичных характеристик не обязательно делает неправомерной классификацию организации в качестве инвестиционной. Инвестиционная организация, не обладающая всеми перечисленными типичными характеристиками, представляет дополнительное раскрытие информации, которое требуется согласно пункту 9А МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях».

29 Если факты и обстоятельства указывают на то, что имеют место изменения одного или более из трех элементов, составляющих определение инвестиционной организации, приведенное в пункте 27, либо типичных характеристик инвестиционной организации, указанных в пункте 28, материнская организация должна произвести повторный анализ того, является ли она инвестиционной организацией.

30 Материнская организация, которая либо прекращает быть инвестиционной организацией, либо становится инвестиционной организацией, должна учитывать изменение своего статуса перспективно с даты, на которую произошло изменение ее статуса (см. пункты В100-В101).

Инвестиционные организации: исключение из требования о консолидации

31 За исключением ситуации, описанной в пункте 32, инвестиционная организация не должна консолидировать свои дочерние организации или применять МСФО (IFRS) 3 при получении ею контроля над другой организацией. Вместо этого инвестиционная организация должна оценивать инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9⁷³.

⁷³ В пункте С7 МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» указывается: «Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, ссылка в настоящем стандарте на МСФО (IFRS) 9 должна рассматриваться как ссылка на МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

32 Несмотря на требование пункта 31, если инвестиционная организация имеет дочернюю организацию, которая оказывает услуги, относящиеся к деятельности инвестиционной организации по осуществлению инвестиций (см. пункты В85С-В85Е), она обязана консолидировать данную дочернюю организацию в соответствии с пунктами 19-26 настоящего стандарта и применять требования МСФО (IFRS) 3 в отношении приобретения подобных дочерних организаций.

33 Материнская организация инвестиционной организации должна консолидировать все организации, контролируемые ею, включая те, которые она контролирует через свою дочернюю организацию, являющуюся инвестиционной организацией, если только сама материнская организация также не является инвестиционной организацией.

Приложение А

Определение терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Консолидированная финансовая отчетность	Финансовая отчетность группы , в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности.
Контроль над объектом инвестиций	Инвестор контролирует объект инвестиций, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов, а также имеет возможность влиять на доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций.
Лицо, принимающее решения	Организация, обладающая правом принятия решений, которая является либо принципалом, либо агентом для других сторон.
Группа	Материнская организация и ее дочерние организации .
Инвестиционная организация	Организация, которая: (а) получает средства от одного или более инвесторов с целью предоставления данному инвестору (данным инвесторам) услуг по управлению инвестициями; (б) принимает на себя перед инвестором (инвесторами) обязательство в том, что целью ее бизнеса является инвестирование средств исключительно для получения дохода от прироста стоимости, инвестиционного дохода либо и того, и другого; и (с) оценивает и определяет результаты деятельности практически по всем своим инвестициям на основе их справедливой стоимости.
Неконтролирующая доля участия	Собственный капитал в дочерней организации , которым материнская организация не владеет прямо или косвенно.
Материнская организация	Организация, которая контролирует одну или несколько организаций.
Полномочия	Существующие права, которые предоставляют возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью .

Права защиты интересов	Права, цель которых состоит в защите интересов стороны, обладающей указанными правами, без предоставления такой стороне полномочий в отношении организации, с которой связаны такие права.
Значимая деятельность	Для целей настоящего стандарта значимая деятельность - это деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.
Право отстранения	Право лишить лицо, принимающее решения, его прав по принятию решений.
Дочерняя организация	Организация, находящаяся под контролем другой организации.

Следующие ниже определения представлены в МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях», МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) или МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах». Данные определения используются в настоящем стандарте в значениях, изложенных в указанных стандартах:

- ассоциированная организация;
- участие в другой организации;
- совместное предприятие;
- ключевой управленческий персонал;
- связанная сторона;
- значительное влияние.

Приложение В

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Приложение описывает применение пунктов 1-33 и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

В1 Примеры, представленные в приложении, описывают гипотетические ситуации. Несмотря на то, что некоторые аспекты представленных ниже примеров могут отмечаться и в фактических ситуациях, необходимо оценить все факты и обстоятельства каждой конкретной фактической ситуации при применении МСФО (IFRS) 10.

Оценка контроля

В2 Чтобы установить, контролирует ли инвестор объект инвестиций, инвестор должен оценить:

(a) обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиций;

(b) подвергается ли он риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение таких доходов; и

(с) имеет ли он возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на доходы инвестора.

В3 При проведении анализа на наличие контроля может оказаться полезным рассмотрение следующих факторов:

(а) цель и структура объекта инвестиций (см. пункты В5-В8);

(b) какая деятельность является значимой и каким образом принимаются решения касательно такой деятельности (см. пункты В11-В13);

(с) предоставляют ли права, которыми обладает инвестор, возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью (см. пункты В14-В54);

(d) подвергается ли инвестор риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение таких доходов (см. пункты В55-В57); и

(е) имеет ли инвестор возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на величину доходов инвестора (см. пункты В58-В72).

В4 При оценке наличия контроля над объектом инвестиций инвестор должен рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами (см. пункты В73-В75).

Цель и структура объекта инвестиций

В5 При оценке наличия контроля над объектом инвестиций инвестор должен рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций, чтобы определить, какая деятельность является значимой, каким образом принимаются решения касательно значимой деятельности, кто имеет текущую возможность руководить такой деятельностью и кто получает доходы от такой деятельности.

В6 В результате анализа цели и структуры объекта инвестиций может быть понятно, что контроль над объектом инвестиций осуществляется посредством долевых инструментов, которые предоставляют держателю пропорциональные права голоса, например обыкновенных акций объекта инвестиций. В этом случае при отсутствии каких-либо дополнительных договоренностей, которые вносят изменения в процесс принятия решений, оценка контроля сводится к определению того, какая сторона, при наличии таковой, может реализовать права голоса в объеме, достаточном для управления операционной и финансовой политикой объекта инвестиций (см. пункты В34-В50). В самом простом случае инвестор, который обладает большинством прав голоса, при отсутствии каких-либо других факторов контролирует объект инвестиций.

В7 Чтобы установить, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций в более сложных ситуациях, может потребоваться рассмотрение некоторых из других факторов, изложенных в пункте В3, или всех таких факторов.

В8 Объект инвестиций может быть структурирован таким образом, что права голоса не являются доминирующим фактором при определении того, кто контролирует объект инвестиций, например, если права голоса связаны исключительно с административными задачами, а руководство значимой деятельностью осуществляется на основе соглашения. В таких случаях анализ цели и структуры объекта инвестиций должен также включать рассмотрение рисков, принятие которых объектом инвестиций было запланировано при его формировании, рисков, которые были запланированы для передачи сторонам,

участвующим в объекте инвестиций, а также того, подвергается ли инвестор всем таким рискам или некоторым из них. Рассмотрение рисков включает не только риск убытков, но также и возможность доходов.

Полномочия

B9 Чтобы обладать полномочиями в отношении объекта инвестиций, инвестору необходимо иметь существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью. При оценке полномочий учитываются только реальные права и права, которые не являются правами защиты интересов (см. пункты B22-B28).

B10 Установление факта наличия у инвестора полномочий зависит от того, какая деятельность является значимой, каким образом принимаются решения касательно значимой деятельности, а также от прав, которые в отношении объекта инвестиций имеют инвестор и другие стороны.

Значимая деятельность и управление значимой деятельностью

B11 Для многих объектов инвестиций целый ряд различных направлений операционной и финансовой деятельности оказывает влияние на их доходы. В качестве примеров деятельности, которая в зависимости от обстоятельств может оказаться значимой деятельностью, можно привести (данный перечень не является исчерпывающим):

- (a) продажу и покупку товаров или услуг;
- (b) управление финансовыми активами на протяжении контрактного срока (в том числе по факту наступления дефолта);
- (c) отбор, приобретение или отчуждение активов;
- (d) исследования и разработку новых продуктов или процессов; и
- (e) определение структуры финансирования или привлечение финансирования.

B12 В качестве примеров решений касательно значимой деятельности можно привести (данный перечень не является исчерпывающим):

- (a) решения, касающиеся операционной деятельности и капитала объекта инвестиций, включая бюджеты; и
- (b) назначение и вознаграждение ключевого управленческого персонала объекта инвестиций или поставщиков услуг, а также прекращение трудовых или договорных отношений с указанными лицами.

B13 В некоторых ситуациях значимой может быть деятельность, которая осуществляется как до, так и после стечения конкретных обстоятельств или наступления конкретного события. В случае если два или более инвесторов имеют текущую возможность управлять значимыми видами деятельности и такие виды деятельности осуществляются в разное время, инвесторы должны определить, какой инвестор может управлять деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы с

учетом одновременно имеющихся прав принятия решений (см. пункт 13). Инвесторы должны пересмотреть эту оценку в последующем, если произойдут какие-либо изменения в соответствующих фактах или обстоятельствах.

Примеры применения

Пример 1

Два инвестора создают объект инвестиций с целью разработки и продажи лекарственного препарата. Один инвестор отвечает за разработку лекарственного препарата и получение соответствующего разрешения регулирующих органов; эта ответственность включает возможность принимать в одностороннем порядке все решения, касающиеся разработки продукта и получения разрешения регулирующих органов. Как только регулирующий орган одобрил препарат, другой инвестор начинает его производство и продажу; этот инвестор может в одностороннем порядке принимать все решения касательно производства и продажи препарата. Если все указанные виды деятельности - разработка и получение разрешения регулирующего органа, а также производство и продажа лекарственного препарата - являются значимыми видами деятельности, каждый инвестор должен определить, имеет ли он возможность управлять деятельностью, оказывающей *наиболее* значительное влияние на доход объекта инвестиций. Следовательно, каждый инвестор должен рассмотреть вопрос о том, является ли разработка и получение разрешения регулирующих органов или производство и продажа лекарственного препарата деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы объекта инвестиций, и имеет ли он возможность управлять такой деятельностью. При определении, кто из инвесторов обладает полномочиями, инвесторы рассмотрели бы следующие вопросы:

- (a) цель и структура объекта инвестиций;
- (b) факторы, которые определяют норму прибыли, выручку и стоимость объекта инвестиций, а также стоимость лекарственного препарата;
- (c) влияние, оказываемое на доходы объекта инвестиций в результате осуществления полномочий каждого инвестора по принятию решений касательно факторов, перечисленных в подпункте (b); и
- (d) подверженность инвесторов риску изменения доходов.

В данном конкретном примере инвесторы также рассмотрели бы следующие вопросы:

- (e) неопределенность в отношении получения разрешения регулирующих органов и усилия, необходимые для получения такого разрешения (с учетом успешного опыта инвестора в области разработки лекарственных препаратов и получения соответствующего разрешения регулирующих органов); и
- (f) кто из инвесторов осуществляет контроль над лекарственным препаратом после успешного завершения этапа разработки.

Пример 2

Инвестиционная структура (объект инвестиций) создается и финансируется с помощью долгового инструмента, держателем которого является инвестор (инвестор в долговые инструменты), и долевых инструментов, держателями которых являются несколько других инвесторов. Выпуск долевых инструментов имеет своей целью поглощение первых убытков и получение остаточного дохода от объекта инвестиций. Один из инвесторов в долевые инструменты, который является держателем 30 процентов акций, также является управляющим активами. Объект инвестиций использует поступающие средства для покупки портфеля финансовых активов, подвергая объект инвестиций кредитному риску, связанному с возможными неплатежами в счет основной суммы долга и процентов по таким активам. Сделка продается инвестору в долговые инструменты как инвестиция с минимальным кредитным риском, связанным с возможными неплатежами по активам портфеля, что обуславливается характером активов, а также тем, что выпуск долевых инструментов предназначен для поглощения первых убытков объекта инвестиций. На доходы объекта инвестиций значительное влияние оказывает деятельность по управлению портфелем активов объекта инвестиций, что включает принятие решений, касающихся выбора, приобретения и отчуждения активов в рамках руководства по управлению портфелем, а также управленческие действия в случае неплатежей по любым из активов портфеля. За осуществление указанной деятельности отвечает управляющий активами до тех пор, пока неплатежи не достигнут установленного соотношения к стоимости портфеля (т. е. когда стоимость портфеля такова, что капитал, полученный в результате выпуска долевых инструментов объекта инвестиций полностью израсходован). Начиная с этого момента активами управляет доверительный управляющий, являющийся третьей стороной согласно инструкциям инвестора в долговые инструменты. Управление портфелем активов объекта инвестиций является значимой деятельностью объекта инвестиций. Управляющий активами имеет возможность управлять значимой деятельностью до тех пор, пока дефолтные активы не достигнут установленного соотношения к стоимости портфеля; инвестор в долговые инструменты имеет возможность управлять значимой деятельностью, когда стоимость дефолтных активов превышает установленное соотношение к стоимости портфеля. Управляющий активами и инвестор в долговые инструменты должны определить, имеет ли каждый из них возможность управлять деятельностью, оказывающей *наиболее* значительное влияние на доходы объекта инвестиций, включая анализ цели и структуры объекта инвестиций, а также риски изменения доходов каждой стороны.

Права, которые предоставляют инвестору полномочия в отношении объекта инвестиций

B14 Полномочия являются результатом прав. Чтобы иметь полномочия в отношении объекта инвестиций, инвестор должен обладать существующими правами, которые предоставляют инвестору возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью. Права, которые могут предоставить полномочия инвестору, могут варьироваться в зависимости от объекта инвестиций.

B15 В качестве примеров прав, которые индивидуально или в совокупности могут предоставить инвестору полномочия, можно назвать (список не является исчерпывающим):

(a) права в форме прав голоса (или потенциальных прав голоса) в объекте инвестиций (см. пункты B34-B50);

(b) права назначать, переводить на другую должность или увольнять ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, который может оказывать влияние на значимую деятельность;

(c) права назначать или отстранять другую организацию, которая управляет значимой деятельностью;

(d) права давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в какие-либо сделки или налагать вето на любые изменения в какие-либо сделки в интересах инвестора; и

(е) другие права (такие как права принятия решений, указанные в договоре об управлении), которые предоставляют их владельцу возможность управлять значимой деятельностью.

B16 В общем случае, если объект инвестиций осуществляет различную операционную и финансовую деятельность, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций и если осуществление такой деятельности постоянно требует принятия решений по основным вопросам деятельности, то правами, которые сами по себе или в сочетании с другими соглашениями предоставляют инвестору полномочия в отношении объекта инвестиций, будут права голоса или аналогичные права.

B17 В случае если права голоса не могут оказать значительное влияние на доходы объекта инвестиций, например, когда права голоса распространяются только на административные вопросы, а вопросы управления значимой деятельностью регулируются соглашениями, инвестор должен оценить такие соглашения, чтобы установить, обладает ли он правами, достаточными, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций. Чтобы установить, обладает ли инвестор правами, достаточными, чтобы предоставить ему такие полномочия, инвестор должен рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций (см. пункты B5-B8) и требования, изложенные в пунктах B51-B54 вместе с требованиями пунктов B18-B20.

B18 В некоторых обстоятельствах могут возникнуть трудности при установлении того, достаточны ли права инвестора, чтобы предоставить последнему полномочия в отношении объекта инвестиций. В таких случаях, чтобы произвести оценку полномочий, инвестор должен рассмотреть доказательство наличия у него практической возможности управлять значимой деятельностью в одностороннем порядке. Среди прочего необходимо рассмотреть следующие вопросы, которые при рассмотрении вместе с правами и признаками, указанными в пунктах B19 и B20, могут обеспечить доказательство того, что права инвестора являются достаточными, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций:

(а) Инвестор может, не имея на то предусмотренного договором права, назначать или утверждать ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, у которого имеется возможность руководить значимой деятельностью.

(b) Инвестор может, не имея на то предусмотренного договором права, давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в значительные сделки или налагать вето на внесение любых изменений в значительные сделки в интересах инвестора.

(с) Инвестор может играть решающую роль в процессе выдвижения кандидатур для избрания членов органа управления объекта инвестиций или при получении доверенностей от других держателей прав голоса.

(d) Члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиций являются связанными сторонами инвестора (например, генеральный директор объекта инвестиций и генеральный директор инвестора - одно и то же лицо).

(е) Большинство членов высшего органа управления объекта инвестиций - связанные стороны инвестора.

B19 В некоторых случаях имеются признаки того, что инвестор состоит в особых отношениях с объектом инвестиций, которые предполагают, что интерес инвестора в объекте инвестиций не ограничивается лишь пассивным участием. Наличие одного такого признака или совокупности таких признаков не обязательно означает, что инвестор удовлетворяет критериям наличия полномочий. Однако наличие у инвестора интереса,

который не ограничивается лишь пассивным участием в объекте инвестиций, может указывать на то, что инвестор обладает другими сопутствующими правами, достаточными для того, чтобы предоставить ему полномочия или обеспечить доказательство наличия существующих полномочий в отношении объекта инвестиций. Например, следующие ситуации предполагают, что интерес инвестора не ограничивается лишь пассивным участием в объекте инвестиций и, в сочетании с другими правами, может указывать на наличие полномочий:

(a) Члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиций, у которых имеется возможность управлять значимой деятельностью, являются настоящими или бывшими работниками инвестора.

(b) Операции объекта инвестиций зависят от инвестора, например, как в следующих ситуациях:

(i) объект инвестиций зависит от инвестора в вопросах финансирования значительной части его операций;

(ii) инвестор выступает гарантом по значительной части обязанностей объекта инвестиций;

(iii) объект инвестиций зависит от инвестора в вопросах предоставления критически важных услуг, технологий, сырья или материалов;

(iv) инвестор управляет активами, такими как лицензии или торговые марки, которые являются критически важными для операций объекта инвестиций;

(v) объект инвестиций зависит от ключевого управленческого персонала инвестора, как, например, когда персонал инвестора обладает специализированными знаниями касательно операций объекта инвестиций.

(c) Значительная часть операций объекта инвестиций осуществляется при участии инвестора или от его имени.

(d) Подверженность инвестора риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или его право на получение таких доходов непропорционально больше, чем право голоса или другие аналогичные права. Например, может возникнуть ситуация, когда инвестор имеет право на получение более половины доходов объекта инвестиций или подвергается более чем половине рисков изменения таких доходов, тогда как его права голоса в объекте инвестиций составляют менее пятидесяти процентов.

B20 Чем выше подверженность инвестора риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или больше права инвестора на получение таких доходов, тем больше у инвестора стимулов для получения прав, достаточных, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций. Следовательно, наличие высокой подверженности риску изменения доходов может свидетельствовать о наличии у инвестора полномочий. Однако степень рисков инвестора сама по себе не определяет, обладает ли инвестор полномочиями в отношении объекта инвестиций.

B21 Если факторы, изложенные в пункте B18, и признаки, изложенные в пунктах B19 и B20, рассматриваются вместе с правами инвестора, большее значение должны иметь свидетельства наличия полномочий, описанные в пункте B18.

Реальные права

B22 При оценке наличия у него полномочий инвестор рассматривает только реальные права, связанные с объектом инвестиций (которыми обладает инвестор и другие лица). Право является реальным, если субъект права имеет практическую возможность реализовать такое право.

B23 Определение, являются ли права реальными, требует вынесения суждения с учетом всех фактов и обстоятельств. В качестве примеров факторов, которые могут быть рассмотрены при определении наличия реальных прав, можно назвать (список не является исчерпывающим):

(a) Наличие или отсутствие каких-либо барьеров (экономического или иного характера), которые препятствуют субъекту (субъектам) права в реализации своих прав. Примеры таких барьеров включают среди прочего:

(i) финансовые санкции и стимулы, которые препятствуют субъекту права в осуществлении своих прав (или удерживают субъекта права от осуществления своих прав);

(ii) цену исполнения или конвертации, которая создает финансовый барьер, препятствующий субъекту права в осуществлении своих прав (или удерживающий субъекта права от осуществления своих прав);

(iii) условия, которые делают реализацию права маловероятным, например условия, жестко ограничивающие сроки исполнения;

(iv) отсутствие в учредительных документах объекта инвестиций или в применимых законах или нормативных актах четкого, разумного механизма, который позволил бы субъекту права реализовать свои права;

(v) неспособность субъекта права получить информацию, необходимую для реализации своих прав;

(vi) операционные барьеры или стимулы, которые препятствуют субъекту права в осуществлении своих прав или удерживают субъект права от осуществления своих прав (например, отсутствие других управляющих, желающих или способных оказывать специализированные услуги или оказывать услуги и перевести на себя прочие выгоды управляющего, передающего дела);

(vii) требования законов или регулирующих органов, которые препятствуют субъекту права в осуществлении своих прав (например, если зарубежному инвестору запрещено осуществлять свои права).

(b) В случае если реализация права требует согласия нескольких сторон или несколько сторон являются субъектами одного права, наличие или отсутствие установленного механизма, который дает таким сторонам практическую возможность реализовать их права на коллективной основе, если они пожелают это сделать. Отсутствие такого механизма - это признак того, что права могут оказаться нереальными. Чем больше число сторон, чье согласие требуется для реализации права, тем меньше вероятность, что право является реальным. Однако совет директоров, члены которого независимы от лица, принимающего решения, может служить механизмом для коллективных действий нескольких инвесторов при осуществлении их прав. Следовательно, право отстранения, которое может быть реализовано независимым советом директоров, с гораздо большей степенью вероятности являются реальными, чем те же самые права, которые могут быть реализованы большим числом инвесторов по отдельности.

(c) Извлечет ли сторона или стороны, которые являются держателями права, выгоду из реализации таких прав. Например, держатель потенциальных прав голоса в объекте

инвестиций (см. пункты В47-В50) должен учитывать цену исполнения или конвертации инструмента. Условия потенциальных прав голоса с большей степенью вероятности будут реальными, если цена исполнения инструмента выгоднее рыночной или инвестор извлек бы выгоду по каким-либо другим причинам (например, посредством реализации эффекта синергии между инвестором и объектом инвестиций) в результате исполнения или конвертации инструмента.

В24 Кроме того, чтобы оно было реальным, право должно быть возможно осуществить тогда, когда принято решение касательно управления значимой деятельностью. Как правило, для того, чтобы право было реальным, должна быть возможность реализовать его в настоящее время. Однако в некоторых случаях права могут быть реальными, даже если они не могут быть реализованы в настоящее время.

Примеры применения

Пример 3

Объект инвестиций проводит ежегодные собрания акционеров, на которых принимаются решения по управлению значимой деятельностью. Следующее плановое собрание акционеров состоится через восемь месяцев. Однако акционеры, которые сами по себе или вкуче с другими акционерами владеют по меньшей мере 5 процентами прав голоса, могут созвать внеочередное собрание, чтобы внести изменения в существующую политику в отношении значимой деятельности, но при этом существует требование подачи уведомления другим акционерам, что означает, что такое собрание не может быть проведено в течение по меньшей мере 30 дней. Изменения в политику в отношении значимой деятельности могут быть внесены только на внеочередных или плановых собраниях акционеров. Это включает утверждение существенных сделок по продаже активов, а также вложение или отчуждение значительных инвестиций.

Изложенная выше ситуация применима для примеров 3А-3D, представленных ниже. Каждый пример рассматривается в отдельности.

Пример 3А

Инвестор является держателем большинства прав голоса в объекте инвестиций. Права голоса инвестора являются реальными, поскольку инвестор может принимать решения касательно управления значимой деятельностью, когда такие решения должны быть приняты. Тот факт, что пройдет 30 дней до того момента, когда инвестор может реализовать свои права голоса, не лишает инвестора текущей возможности управлять значимой деятельностью с момента приобретения пакета акций инвестором.

Пример 3В

Инвестор является стороной форвардного контракта на приобретение контрольного пакета акций объекта инвестиций. Дата исполнения форвардного контракта наступает через 25 дней. Существующие акционеры не могут изменить существующую политику в отношении значимой деятельности, потому что внеочередное собрание не может быть проведено в течение по меньшей мере 30 дней, по истечении которых форвардный контракт уже будет исполнен. Таким образом, инвестор имеет права, которые по существу эквивалентны правам акционера, владеющего контрольным пакетом акций в примере 3А выше (т. е. инвестор, являющийся стороной форвардного контракта, может принимать решения касательно управления значимой деятельностью, когда они требуются). Форвардный контракт инвестора - это реальное право, которое дает инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время даже до того, как будет исполнен форвардный контракт.

Пример 3С

Инвестор является держателем реального опциона на приобретение контрольного пакета акций объекта инвестиций; опцион может быть исполнен через 25 дней, и цена его исполнения значительно выгоднее рыночной. В данном примере должен быть сделан тот же вывод, что и в примере 3В.

Пример 3D

Инвестор является стороной форвардного контракта на приобретение контрольного пакета акций объекта инвестиций без приобретения каких-либо других сопутствующих прав в отношении объекта инвестиций. Дата исполнения форвардного контракта наступает через шесть месяцев. В отличие от изложенных выше примеров, инвестор не имеет возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. В настоящее время существующие акционеры имеют возможность управлять значимой деятельностью, поскольку они могут внести изменения в существующую политику в отношении значимой деятельности прежде, чем форвардный контракт будет исполнен.

B25 Реальные права, которые могут реализовать другие стороны, могут воспрепятствовать осуществлению инвестором контроля над объектом инвестиций, с которым такие права связаны. Такие реальные права не требуют наличия у субъекта права возможности инициировать процедуру принятия решений. На протяжении времени, в течение которого права не являются лишь правами защиты интересов (см. пункты B26-B28), реальные права других сторон могут препятствовать осуществлению инвестором контроля над объектом инвестиций, даже если такие права предоставляют субъекту права текущую возможность лишь утверждать или блокировать решения, касающиеся значимой деятельности.

Права защиты интересов

B26 При оценке того, предоставляют ли права полномочия инвестору в отношении объекта инвестиций, инвестор должен оценить, являются ли его права, а также права других лиц правами защиты интересов. Права защиты интересов связаны с внесением коренных изменений в деятельность объекта инвестиций или применяются в исключительных обстоятельствах. Однако не все права, которые применяются в исключительных обстоятельствах или зависят от тех или иных событий, являются правами защиты интересов (см. пункты B13 и B53).

B27 Поскольку права защиты интересов предназначены для защиты интересов субъекта прав, не предоставляя ему полномочий в отношении объекта инвестиций, с которым связаны такие права, инвестор, обладающий только правами защиты интересов, не может иметь полномочий или препятствовать наличию полномочий у другой стороны в отношении объекта инвестиций (см. пункт 14).

B28 В качестве примеров прав защиты интересов можно назвать (список не является исчерпывающим):

(а) право кредитора наложить ограничения на действия заемщика, которые могли бы привести к значительному изменению кредитного риска заемщика в ущерб кредитору;

(b) право стороны, являющейся держателем неконтролирующей доли участия в объекте инвестиций, одобрять капитальные затраты сверх затрат, необходимых в ходе обычной деятельности, или одобрять выпуск долевых или долговых инструментов;

(с) право кредитора арестовать активы заемщика, если заемщик не может выполнить установленные условия погашения займа.

Франчайзинг

В29 Соглашение о франчайзинге, по которому объект инвестиций является франшизополучателем, зачастую предоставляет франшизодателю права, целью которых является защита бренда франшизы. Соглашения о франчайзинге, как правило, предоставляют франшизодателю определенные права по принятию решений касательно операций франшизополучателя.

В30 Обычно права франшизодателей не ограничивают возможность сторон, не являющихся франшизодателями, принимать решения, оказывающие значительное влияние на доходы франшизополучателя. Кроме того, права франшизодателя, предусматриваемые соглашением о франчайзинге, не всегда предоставляют франшизодателю текущую возможность управлять деятельностью, оказывающей значительное влияние на доходы франшизополучателя.

В31 Необходимо отличать наличие текущей возможности принимать решения, которые оказывают значительное влияние на доходы франшизополучателя, и наличие возможности принимать решения, которые направлены на защиту бренда франшизы. Франшизодатель не обладает полномочиями в отношении франшизополучателя, если другие стороны обладают существующими правами, которые предоставляют им возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью франшизополучателя.

В32 Вступая в соглашение о франчайзинге, франшизополучатель принимает в одностороннем порядке решение вести свой бизнес в соответствии с условиями соглашения о франчайзинге, но за свой собственный счет.

В33 Контроль над такими принципиальными решениями, как организационно-правовая форма франшизополучателя и его структура финансирования, может осуществляться сторонами, не являющимися франшизодателями, и оказывать значительное влияние на доходы франшизополучателя. Чем ниже уровень финансовой поддержки, предоставляемой франшизодателем, и чем ниже подверженность риску изменения доходов, получаемых франшизодателем от франшизополучателя, тем больше вероятность, что франшизодатель обладает только правами защиты интересов.

Права голоса

В34 Зачастую у инвестора есть возможность с помощью прав голоса или аналогичных прав управлять значимой деятельностью. Инвестору следует рассмотреть требования, изложенные в данном разделе (пункты В35-В50), если управление значимой деятельностью объекта инвестиций осуществляется посредством прав голоса.

Полномочия в случае контрольного пакета прав голоса

В35 Инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, располагает полномочиями в следующих ситуациях, если только не применяется пункт В36 или пункт В37:

(а) управление значимой деятельностью осуществляется посредством голосования держателя контрольного пакета прав голоса, или

(b) большинство членов органа управления, который осуществляет управление значимой деятельностью, назначается голосованием держателя контрольного пакета прав голоса.

Контрольный пакет прав голоса при отсутствии полномочий

В36 Чтобы инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, обладал полномочиями в отношении объекта инвестиций, права голоса инвестора должны быть реальными в соответствии с пунктами В22-В25 и должны предоставлять инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время, что зачастую осуществляется посредством определения операционной и финансовой политик. В случае если какая-либо другая организация обладает существующими правами, которые предоставляют такой организации право управлять значимой деятельностью, и эта организация не является агентом инвестора, у инвестора нет полномочий в отношении объекта инвестиций.

В37 У инвестора нет полномочий в отношении объекта инвестиций, даже если инвестор является держателем контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций, когда такие права голоса не являются реальными. Например, инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, не может иметь полномочий, если управление значимой деятельностью осуществляется государственным органом, судом, администратором, конкурсным управляющим, ликвидатором или регулирующим органом.

Полномочия без контрольного пакета прав голоса

В38 Инвестор может обладать полномочиями, даже если он не является держателем контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций. Инвестор может обладать полномочиями при отсутствии контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций, например, в результате:

- (a) соглашения между инвестором и другими держателями прав голоса (см. пункт В39);
- (b) прав, предусмотренных другими соглашениями (см. пункт В40);
- (c) прав голоса инвестора (см. пункты В41-В45);
- (d) потенциальных прав голоса (см. пункты В47-В50); или
- (e) сочетания, указанного в подпунктах (a)-(d).

Соглашения с другими держателями прав голоса

В39 Соглашение между инвестором и другими держателями прав голоса может предоставить инвестору право реализовать права голоса, достаточные для наличия у инвестора полномочий, даже если у инвестора нет прав голоса, достаточных для наличия у него полномочий без такого соглашения. Однако соглашение может гарантировать, что

инвестор может руководить достаточным количеством других держателей прав голоса в том, как им голосовать, что позволит инвестору принимать решения касательно значимой деятельности.

Права, предусмотренные другими соглашениями

В40 Другие права принятия решений в сочетании с правами голоса могут предоставить инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. Например, права, предусмотренные соглашением, в сочетании с правами голоса, могут оказаться достаточными, чтобы предоставить инвестору возможность в настоящее время управлять процессом производства объекта инвестиций или управлять другой операционной или финансовой деятельностью объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций. Однако при полном отсутствии других прав экономическая зависимость объекта инвестиций от инвестора (например, отношения поставщика с его основным клиентом) не наделяет инвестора полномочиями в отношении объекта инвестиций.

Права голоса инвестора

В41 Инвестор, не обладающий контрольным пакетом прав голоса, имеет права, достаточные, чтобы дать ему полномочия, если у инвестора имеется практическая возможность управлять значимой деятельностью в одностороннем порядке.

В42 При оценке того, являются ли права голоса инвестора достаточными, чтобы дать последнему полномочия, инвестор рассматривает все факты и обстоятельства, включая:

(а) размер пакета прав голоса, принадлежащих инвестору, по отношению к размеру и степени рассредоточения пакетов других держателей прав голоса, обращая внимание на следующее:

(i) чем больше пакет прав голоса, принадлежащий инвестору, тем больше вероятность, что инвестор имеет существующие права, предоставляющие ему возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время;

(ii) чем больше пакет прав голоса, принадлежащий инвестору, относительно других держателей прав голоса, тем больше вероятность, что инвестор имеет существующие права, предоставляющие ему возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время;

(iii) чем больше количество сторон, которые должны действовать сообща, чтобы иметь перевес голосов над инвестором, тем больше вероятность, что инвестор имеет существующие права, предоставляющие ему возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время;

(b) потенциальные права голоса, держателем которых является инвестор, другие держатели прав голоса или другие стороны (см. пункты В47-В50);

(c) права, предусмотренные другими соглашениями (см. пункт В40); и

(d) любые дополнительные факты и обстоятельства, которые указывают на то, что инвестор обладает или не обладает возможностью управлять значимой деятельностью на

момент времени, когда решения должны быть приняты, включая характер распределения голосов на предыдущих собраниях акционеров.

В43 В случае если решения по управлению значимой деятельностью принимаются большинством голосов, инвестор является держателем значительно большего количества прав голоса, чем любой другой держатель или организованная группа держателей прав голоса, а другие пакеты расщеплены достаточно широко, после рассмотрения факторов, перечисленных в пунктах В42(а)-(с), может быть ясно, что инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций.

Примеры применения

Пример 4

Инвестор приобретает 48 процентов прав голоса объекта инвестиций. Держателями оставшихся прав голоса являются тысячи акционеров, ни один из которых не имеет более 1 процента прав голоса. Ни у одного из акционеров нет договоренностей консультироваться с любыми из других акционеров или принимать коллективные решения. Оценивая, какую долю прав голоса приобрести, исходя из относительного размера других пакетов акций, инвестор пришел к выводу, что 48-процентной доли участия будет достаточно, чтобы предоставить ему контроль. В этом случае, исходя из абсолютного размера его пакета и относительного размера других пакетов акций, инвестор заключил, что он обладает в достаточной мере доминирующей долей участия, чтобы выполнить критерий наличия полномочий без необходимости рассмотрения других доказательств наличия полномочий.

Пример 5

Инвестору А принадлежит 40 процентов прав голоса объекта инвестиций, а двенадцати другим инвесторам принадлежат по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций. Соглашение между акционерами предоставляет инвестору А право назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членам руководства, отвечающим за управление значимой деятельностью. Чтобы изменить соглашение, требуется решение, принятое большинством в две трети голосов акционеров. В этом случае инвестор А пришел к выводу, что, исходя только из абсолютного размера пакета инвестора и относительного размера других пакетов акций, нельзя сделать заключение касательно того, обладает ли инвестор правами, достаточными для наделения его полномочиями. Однако инвестор А решает, что имеющегося у него предусмотренного соглашением права назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членам руководства, достаточно, чтобы заключить, что он обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций. Тот факт, что инвестор А мог и не реализовать это право, или вероятность осуществления инвестором своего права избирать, назначать или снимать с должности членов руководства, не принимается во внимание при оценке того, обладает ли инвестор А полномочиями.

В44 В других ситуациях рассмотрения факторов, изложенных в пунктах В42(а)-(с), может оказаться достаточно, чтобы сделать вывод, что инвестор не обладает полномочиями.

Примеры применения

Пример 6

Инвестор А является держателем 45 процентов прав голоса объекта инвестиций. Имеется еще два других инвестора, каждому из которых принадлежит 26 процентов прав голоса объекта инвестиций. Остальные права голоса принадлежат трем другим акционерам по 1 проценту каждому. Каких-либо других договоренностей, затрагивающих процесс принятия решений, нет. В этом случае анализ размера пакета акций, принадлежащего инвестору А, а также размера этого пакета относительно пакетов акций других инвесторов достаточно, чтобы вынести заключение, что инвестор А не обладает полномочиями. Достаточно действовать сообща лишь двум другим инвесторам, чтобы лишить инвестора возможности управлять значимой деятельностью объекта инвестиций.

В45 Однако анализ лишь факторов, перечисленных в пунктах В42(a)-(c) может оказаться недостаточным. Если инвестор, рассмотрев указанные факторы, сомневается в том, обладает ли он полномочиями, он должен рассмотреть дополнительные факты и обстоятельства, например, пассивны ли другие акционеры, о чем свидетельствует характер распределения голосов на предыдущих собраниях акционеров. Это включает оценку факторов, изложенных в пункте В18, и признаков, описанных в пунктах В19 и В20. Чем меньше прав голоса принадлежит инвестору и чем меньше количество сторон, которые должны действовать сообща, чтобы иметь перевес голосов над инвестором, тем в большей степени необходимо полагаться на дополнительные факты и обстоятельства, чтобы оценить достаточность прав инвестора для наделения его полномочиями. В случае если факты и обстоятельства, изложенные в пунктах В18-В20, рассматриваются вместе с правами инвестора, больший вес будут иметь доказательства наличия полномочий, описанные в пункте В18, чем признаки наличия полномочий, описанные в пунктах В19 и В20.

Примеры применения

Пример 7

Инвестор является держателем 45 процентов прав голоса объекта инвестиций. Одиннадцати другим акционерам принадлежит по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций. Ни у одного из акционеров нет соглашения о необходимости консультироваться с любыми другими акционерами или принимать коллективные решения. В этом случае анализ абсолютного размера пакета инвестора и относительного размера пакетов акций других инвесторов не является решающим фактором при определении того, обладает ли инвестор правами, достаточными, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций. Необходимо рассмотреть другие дополнительные факты и обстоятельства, которые могут обеспечить доказательство того, что инвестор обладает или не обладает полномочиями.

Пример 8

Инвестор является держателем 35 процентов прав голоса объекта инвестиций. Три других акционера имеют по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций каждый. Остальные права голоса принадлежат большому числу акционеров, ни один из которых не имеет более 1 процента прав голоса. Ни у одного из акционеров нет договоренностей консультироваться с любыми другими акционерами или принимать коллективные решения. Решения, касающиеся значимой деятельности объекта инвестиций, требуют одобрения большинством голосов на соответствующих собраниях акционеров; на недавних собраниях акционеров было подано 75 процентов голосов акционеров объекта инвестиций. В этом случае активное участие других акционеров на недавних собраниях акционеров указывает на то, что у инвестора не было бы практической возможности управлять значимой деятельностью в одностороннем порядке, независимо от того, осуществлял ли инвестор управление значимой деятельностью в результате того, что достаточное количество других акционеров проголосовало так же, как инвестор.

В46 Если в результате анализа факторов, перечисленных в пунктах В42(a)-(d), остается неясным, есть ли у инвестора полномочия, инвестор не контролирует объект инвестиций.

Потенциальные права голоса

В47 При оценке контроля инвестор рассматривает свои потенциальные права голоса, а также потенциальные права голоса других сторон, чтобы установить, обладает ли он полномочиями. Потенциальные права голоса - это права на получение прав голоса в объекте инвестиций, такие как права, связанные с конвертируемыми инструментами или

опционами, включая форвардные контракты. Такие потенциальные права голоса принимаются во внимание только в том случае, если они являются реальными (см. пункты В22-В25).

В48 При рассмотрении потенциальных прав голоса инвестор должен рассмотреть цель и структуру инструмента, а также цель и структуру любых других форм участия инвестора в объекте инвестиций. Это включает оценку различных условий инструмента, а также очевидных ожиданий, мотивов инвестора и причин, по которым он согласился на такие условия.

В49 Если инвестор также обладает правами голоса или какими-либо другими правами принятия решений, касающихся деятельности объекта инвестиций, инвестор должен оценить, предоставляют ли такие права в сочетании с потенциальными правами голоса полномочия инвестору.

В50 Потенциальные права голоса, которые являются реальными сами по себе или в сочетании с другими правами, могут предоставить инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. Например, именно такая ситуация вероятна, если инвестор является держателем 40 процентов прав голоса объекта инвестиций и в соответствии с пунктом В23 обладает реальными правами, связанными с опционами на приобретение еще 20 процентов прав голоса.

Примеры применения

Пример 9

Инвестор А является держателем 70 процентов прав голоса объекта инвестиций. Инвестору В принадлежит 30 процентов прав голоса объекта инвестиций, а также опцион на приобретение половины прав голоса инвестора А. Опцион может быть исполнен в течение следующих двух лет по фиксированной цене, причем соотношение цены исполнения опциона и рыночной цены делает очень невыгодным исполнение опциона (и ожидается, что опцион останется неисполненным на протяжении указанного двухлетнего периода). Инвестор А осуществляет свои права голоса и активно управляет значимой деятельностью объекта инвестиций. В таком случае имеется вероятность, что инвестор А выполнит критерии наличия полномочий, поскольку у него имеется возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. Несмотря на то, что у инвестора В имеются опционы на приобретение дополнительных прав голоса, которые могут быть исполнены в настоящее время (и в случае исполнения дали бы инвестору В контрольный пакет акций объекта инвестиций), условия указанных опционов таковы, что опционы не расцениваются как реальные.

Пример 10

Инвестору А и двум другим инвесторам принадлежит по одной трети прав голоса объекта инвестиций. Предпринимательская деятельность объекта инвестиций тесно связана с инвестором А. В дополнение к долевым инструментам инвестор А также является держателем долговых инструментов, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции объекта инвестиций в любое время по фиксированной цене «с убытком» (но убыток небольшой). Если бы долговые инструменты были конвертированы, то инвестор А стал бы держателем 60 процентов прав голоса в объекте инвестиций. Инвестор А извлек бы выгоду, реализовав синергии, если бы долговые инструменты были конвертированы в обыкновенные акции. Инвестор А обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, поскольку он является держателем прав голоса объекта инвестиций в совокупности с потенциальными правами голоса, которые являются реальными и предоставляют инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время.

Наличие полномочий в ситуации, когда права голоса и аналогичные права не оказывают значительного влияния на доход объекта инвестиций

B51 При оценке цели и структуры объекта инвестиций (см. пункты B5-B8) инвестор должен рассмотреть свое участие и решения, принятые на момент создания объекта инвестиций относительно его структуры, и оценить, предоставляют ли условия сделки и особенности участия инвестору права, достаточные для наделения последнего полномочиями. Участие в создании объекта инвестиций само по себе не является достаточным, чтобы предоставить инвестору контроль над объектом инвестиций. Однако участие в создании объекта инвестиций может указывать на то, что у инвестора была возможность получить права, достаточные для предоставления ему полномочий в отношении объекта инвестиций.

B52 Кроме того, инвестор должен рассмотреть соглашения, такие как право на покупку, право на продажу и право ликвидации, установленные во время создания объекта инвестиций. В случае если эти договоренности подразумевают деятельность, тесно связанную с объектом инвестиций, такая деятельность по своей сути является неотъемлемой частью общей деятельности объекта инвестиций, несмотря на то, что она может осуществляться за пределами юридических границ объекта инвестиций. Следовательно, выраженные явно или подразумеваемые права принятия решений, предусмотренные соглашениями, которые тесно связаны с объектом инвестиций, необходимо расценивать как значимую деятельность при установлении факта наличия полномочий в отношении объекта инвестиций.

B53 В случае с некоторыми объектами инвестиций значимая деятельность имеет место только тогда, когда возникают определенные обстоятельства или происходят определенные события. Объект инвестиций может быть организован таким образом, чтобы управление его деятельностью и его доходы были определены заранее, если только и до тех пор, пока не возникнут определенные обстоятельства или не произойдут определенные события. В этом случае лишь решения, касающиеся деятельности объекта инвестиций и принятые при возникновении таких обстоятельств или событий, могут оказать значительное влияние на его доходы и, следовательно, являться значимой деятельностью. Инвестор, способный принимать такие решения, обладает полномочиями, даже если обстоятельства или события не возникли. Тот факт, что право принятия решений зависит от возникновения определенных обстоятельств или событий, сам по себе не делает указанные права правами защиты интересов.

Примеры применения
<p>Пример 11</p> <p>Единственным видом предпринимательской деятельности объекта инвестиций, согласно его учредительным документам, является покупка и обслуживание дебиторской задолженности на ежедневной основе для его инвесторов. Обслуживание на ежедневной основе включает взыскание и перевод основной суммы долга и вознаграждения по мере наступления их сроков погашения. В случае невыполнения обязательств по дебиторской задолженности объект инвестиций автоматически продает дебиторскую задолженность инвестору, как предусмотрено в отдельном соглашении «путь» между инвестором и объектом инвестиций. Единственным видом значимой деятельности является управление дебиторской задолженностью в случае невыполнения обязательств по дебиторской задолженности, поскольку это единственная деятельность, которая может оказать значительное влияние на доходы объекта инвестиций. Управление дебиторской задолженностью до наступления дефолта не является значимой деятельностью, поскольку это не требует принятия существенных решений, которые могли бы оказать значительное влияние на доходы объекта инвестиций - деятельность до наступления дефолта определена заранее и состоит исключительно во взыскании денежных потоков по мере наступления их сроков погашения и их передачи инвесторам. Следовательно, только право инвестора управлять активами по наступлению дефолта должно учитываться при оценке общей деятельности объекта инвестиций, оказывающей значительное влияние на доходы объекта инвестиций.</p>

В этом примере структура объекта инвестиций гарантирует наличие у инвестора полномочий по принятию решений, касающихся деятельности, которая оказывает значительное влияние на доходы, как раз в тот единственный момент, когда требуются полномочия по принятию решений. Условия соглашения «пут» являются неотъемлемой частью сделки и учреждения объекта инвестиций. Следовательно, условия соглашения «пут» вкупе с учредительными документами объекта инвестиций приводят к заключению, что инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, даже учитывая тот факт, что инвестор вступает во владение дебиторской задолженностью только при наступлении дефолта и осуществляет управление просроченной дебиторской задолженностью за пределами юридических границ объекта инвестиций.

Пример 12

Единственным активом объекта инвестиций является дебиторская задолженность. При рассмотрении цели и структуры объекта инвестиций установлено, что единственным видом значимой деятельности является управление дебиторской задолженностью при наступлении дефолта. Сторона, которая имеет возможность управлять просроченной дебиторской задолженностью, обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций независимо от того, оказался ли кто-либо из заемщиков в состоянии дефолта.

B54 Инвестор может иметь выраженное явно или подразумеваемое обязательство обеспечить, чтобы объект инвестиций продолжил свою деятельность согласно разработанной структуре. Такое обязательство может увеличить подверженность инвестора риску изменения доходов и, таким образом, увеличить стимул для получения инвестором прав, достаточных, чтобы наделить его полномочиями. Следовательно, обязательство обеспечить, чтобы объект инвестиций осуществлял свою деятельность в соответствии с разработанной структурой, может явиться признаком наличия у инвестора полномочий, но само по себе такое обязательство не дает полномочий инвестору, равно как и не препятствует наличию полномочий у какой-либо другой стороны.

Подверженность риску изменения доходов от объекта инвестиций или прав на получение таких доходов

B55 Оценивая, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций, инвестор должен установить, подвержен ли он риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он права на получение таких доходов.

B56 Переменный доход - это доход, который не является фиксированным и может меняться в зависимости от результатов деятельности объекта инвестиций. Переменный доход может быть только положительным, только отрицательным или и положительным, и отрицательным (см. пункт 15). Инвестор оценивает, являются ли доходы от объекта инвестиций переменными, а также степень изменчивости таких доходов, исходя из сути соглашения и независимо от юридической формы доходов. Например, инвестор может быть держателем облигации с фиксированным купонным доходом. В контексте настоящего стандарта фиксированные процентные платежи являются переменным доходом, поскольку они подвержены риску дефолта и подвергают инвестора кредитному риску эмитента облигации. Степень изменчивости (т. е. то, насколько изменчив такой доход) зависит от кредитного риска, связанного с облигацией. Аналогично фиксированная выплата за достижение определенных результатов в управлении активами объекта инвестиций является переменным доходом, поскольку она подвергает инвестора риску недостижения поставленных целей объектом инвестиций. Степень изменчивости зависит от способности объекта инвестиций генерировать достаточный доход, чтобы произвести оплату вознаграждения.

В57 В качестве примеров дохода можно назвать:

(а) дивиденды, распределение прочих экономических выгод от объекта инвестиций (например, проценты по долговым ценным бумагам, выпущенным объектом инвестиций) и изменение в стоимости инвестиций, сделанных инвестором в такой объект инвестиций;

(b) вознаграждение за обслуживание активов или обязательств объекта инвестиций, гонорар и риск убытка от кредитной поддержки или обеспечения ликвидности доли в остаточной стоимости активов и обязательств объекта инвестиций при его ликвидации, выгоды по налогу на прибыль и доступ к будущей ликвидности от участия инвестора в объекте инвестиций;

(с) доход, недоступный для других держателей долей участия. Например, инвестор может использовать свои активы в сочетании с активами объекта инвестиций, например, объединение операционных функций с целью достижения экономии от масштаба, снижения издержек, поиска поставщиков дефицитных товаров, получения доступа к запатентованным знаниям или наложения ограничений на некоторые операции или активы, чтобы увеличить стоимость других активов инвестора.

Связь между полномочиями и доходом

Делегированные полномочия

В58 При оценке инвестором, имеющим право принятия решений (лицом, принимающим решения), обладает ли он контролем над объектом инвестиций, инвестор должен определить, является ли он принципалом или агентом. Инвестор должен также определить, есть ли какая-либо другая организация, имеющая право принятия решений, которая действует в качестве агента для инвестора. Агент - это сторона, привлеченная прежде всего с целью осуществления деятельности от имени и в интересах другой стороны или сторон (принципала (принципалов)), и, следовательно, агент не контролирует объект инвестиций при осуществлении им своих полномочий по принятию решений (см. пункты 17 и 18). Таким образом, иногда полномочия принципала могут находиться в распоряжении агента, который может их использовать, но только от имени принципала. Лицо, принимающее решения, не является агентом только потому, что другие стороны могут извлечь выгоду из решений, которые принимает такое лицо.

В59 Инвестор может делегировать агенту свои полномочия по принятию решений, касающихся некоторых определенных вопросов или значимой деятельности в целом. Оценивая, обладает ли он контролем над объектом инвестиций, инвестор должен рассматривать права принятия решений, делегированные его агенту, как права, находящиеся в прямом распоряжении инвестора. В ситуациях с несколькими принципалами каждый из них должен оценить, обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиций, проанализировав требования, изложенные в пунктах В5-В54. В пунктах В60-В72 содержится руководство касательно того, как определить, является ли лицо, принимающее решения, агентом или принципалом.

В60 Лицо, принимающее решения, должно проанализировать отношения между собой, управляемым им объектом инвестиций и другими сторонами, участвующими в объекте инвестиций, во всех проявлениях таких отношений, и в особенности изложенные ниже факторы, принимая решения о том, является ли оно агентом:

(a) пределы его полномочий по принятию решений касательно объекта инвестиций (пункты В62 и В63);

(b) права других сторон (пункты В64-В67);

(c) вознаграждение, на которое оно имеет право в соответствии с соглашением (соглашениями) об уплате вознаграждения (пункты В68-В70);

(d) подверженность лица, принимающего решения, рискам изменения дохода от других видов участия в объекте инвестиций, держателем которых оно является (пункты В71 и В72).

В зависимости от конкретных фактов и обстоятельств каждому из указанных факторов придается различный вес.

В61 Определение того, является ли лицо, принимающее решения, агентом, требует оценки всех факторов, перечисленных в пункте В60, кроме случаев, когда у какой-либо одной стороны есть реальное право отстранить лицо, принимающее решения (право отстранения) и такое отстранение может быть произведено без указания причин (см. пункт В65).

Пределы полномочий по принятию решений

В62 Пределы полномочий лица, принимающего решения, оцениваются на основе анализа:

(a) деятельности, разрешенной в соответствии с соглашением (соглашениями) о принятии решений и предусмотренной законодательством, и

(b) свободы действий, которой обладает лицо, принимающее решения, при принятии решений в отношении такой деятельности.

В63 Лицо, принимающее решения, должно рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций, риски, подверженность которым объекта инвестиций предусмотрена его структурой, риски, которые данный объект инвестиций в соответствии со своей структурой передает участвующим сторонам, а также степень вовлечения лица, принимающего решения, в структурирование объекта инвестиций. Например, если лицо, принимающее решения, в значительной мере участвует в структурировании объекта инвестиций (включая определение пределов полномочий по принятию решений), такое участие может указывать на то, что у лица, принимающего решения, была возможность и стимул получить права, которые предоставляют лицу, принимающему решения, способность направлять значимую деятельность.

Права других сторон

В64 Реальные права других сторон могут оказать влияние на способность лица, принимающего решения, направлять значимую деятельность объекта инвестиций. Наличие у других сторон реального права отстранения или других прав может указывать на то, что лицо, принимающее решения, является агентом.

В65 В случае если одна сторона обладает реальными правами отстранения и может сместить с должности лицо, принимающее решения, без указания причины, одного этого достаточно, чтобы заключить, что лицо, принимающее решения, является агентом. Если такими правами обладают несколько сторон (и ни одна из них не может сместить лицо, принимающее решения, без согласия других сторон), то наличие таких прав само по себе не является решающим фактором при определении того, действует ли лицо, принимающее решения, прежде всего от имени и в интересах других сторон. Кроме того, чем больше число сторон, которые должны действовать сообща, чтобы реализовать право отстранения лица, принимающего решения, и чем больше величина и изменчивость других экономических интересов (т.е. вознаграждения и иных интересов) лица, принимающего решения, тем меньший вес имеет данный фактор.

В66 При определении того, является ли лицо, принимающее решения, агентом, необходимо проанализировать реальные права других сторон, ограничивающие степень свободы действий лица, принимающего решения, таким же образом, как анализировались права отстранения. Например, лицо, принимающее решения, которое обязано заручиться одобрением небольшого числа других сторон в отношении своих действий, как правило, является агентом. (В пунктах В22-В25 содержится дополнительное руководство касательно того, как определить, являются ли права реальными.)

В67 Анализ прав других сторон должен включать оценку любых прав, которые могут быть реализованы советом директоров объекта инвестиций (или другим органом управления), и их влияние на полномочия по принятию решений (см. пункт В23(b)).

Вознаграждение

В68 Чем больше величина и изменчивость вознаграждения лица, принимающего решения, относительно доходов, которые ожидается получить от деятельности объекта инвестиций, тем выше вероятность того, что лицо, принимающее решения, является принципалом.

В69 При определении того, является ли лицо, принимающее решения, принципалом или агентом, такое лицо должно рассмотреть, существуют ли следующие условия:

(a) вознаграждение лица, принимающего решения, соразмерно оказанным услугам;

(b) соглашение об уплате вознаграждения содержит только такие сроки, условия или суммы, которые обычно включаются в соглашения о предоставлении аналогичных услуг специалистами соответствующего уровня квалификации на обычных условиях.

В70 Лицо, принимающее решения, не может быть агентом, если только не выполняются условия, изложенные в пунктах В69(a) и (b). Однако выполнение указанных условий само по себе не является достаточным, чтобы заключить, что лицо, принимающее решения, является агентом.

Подверженность риску изменения доходов от других интересов

В71 Лицо, принимающее решения, которое имеет другие интересы в объекте инвестиций (например, имеет инвестиции в объекте инвестиций или предоставляет гарантии в отношении результатов деятельности объекта инвестиций), должно

рассмотреть степень своей подверженности риску изменения доходов от таких интересов при оценке того, является ли такое лицо агентом. Наличие других интересов в объекте инвестиций указывает на то, что лицо, принимающее решения, может быть принципалом.

В72 При оценке своей подверженности риску изменения доходов от других интересов в объекте инвестиций, лицо, принимающее решения, должно рассмотреть следующее:

(а) чем больше величина экономических интересов такого лица и связанной с ними изменчивости при рассмотрении его вознаграждения и прочих интересов в совокупности, тем выше вероятность того, что лицо, принимающее решения, является принципалом;

(б) отличается ли его подверженность риску изменения доходов от рисков других инвесторов и, если отличается, может ли это обстоятельство повлиять на его действия. Например, такая ситуация может возникнуть, если лицо, принимающее решения, имеет субординированное участие в объекте инвестиций или предоставляет ему другие механизмы повышения кредитного качества.

Лицо, принимающее решения, должно оценить свою подверженность риску изменения доходов относительно совокупного изменения доходов от объекта инвестиций. Эта оценка производится прежде всего исходя из доходов, ожидаемых от объекта инвестиций, при этом недопустимо игнорировать максимальную подверженность лица, принимающего решения, риску изменения доходов от объекта инвестиций, возникающему в связи с другими интересами лица, принимающего решения, в данном объекте инвестиций.

Примеры применения
<p>Пример 13</p> <p>Лицо, принимающее решения (управляющий фондом) учреждает, продвигает на рынке регулируемый фонд, ценные бумаги которого обращаются на организованном рынке, и управляет им в соответствии с узко определенными параметрами, изложенными в инвестиционном мандате, как того требует местное законодательство и нормативные акты. Фонд рекламировался перед инвесторами в качестве инвестиции в диверсифицированный портфель обращающихся на организованном рынке долевых ценных бумаг организаций. В рамках установленных параметров управляющий фондом имеет свободу выбора активов, в которые вкладывать капитал. Управляющий фондом имеет инвестицию в фонд в размере 10-процентной доли и получает гонорар за свои услуги на уровне рынка, равный 1 проценту стоимости чистых активов фонда. Гонорар соразмерен с объемом оказанных услуг. Управляющий фондом несет обязательства по финансированию убытков только в пределах 10-процентной доли. Фонд не обязан учреждать и не учредил независимый совет директоров. Инвесторы не имеют реальных прав, которые могли бы оказать влияние на полномочия управляющего фондом принимать решения, но могут изъять из обращения свои доли участия в рамках определенных лимитов, установленных фондом.</p> <p>Несмотря на то, что управляющий действует в рамках параметров, установленных в инвестиционном мандате и в соответствии с требованиями регулирующих органов, управляющий фондом имеет право принятия решений, которые предоставляют ему возможность направлять значимую деятельность фонда в настоящий момент времени: инвесторы не обладают реальными правами, которые могли бы оказать влияние на полномочия управляющего фондом принимать решения. Управляющий фондом получает за свои услуги гонорар на уровне рынка, соразмерный оказанным услугам, а также имеет инвестицию в виде соответствующей доли в фонде. Вознаграждение и инвестиция управляющего фондом подвергают его рискам изменения дохода от деятельности фонда, однако размер таких рисков не является настолько значительным, чтобы можно было бы расценивать его как указание на то, что управляющий фондом является принципалом.</p>

В данном примере анализ подверженности управляющего фондом риску изменения дохода от фонда вкпе с его полномочиями по принятию решений в рамках ограниченных параметров указывает на то, что управляющий фондом является агентом. Таким образом, управляющий фондом заключает, что он не контролирует фонд.

Пример 14

Лицо, принимающее решения, учреждает, продвигает на рынке и управляет фондом, который предоставляет инвестиционные возможности целому ряду инвесторов. Лицо, принимающее решения (управляющий фондом), должно принимать решения, руководствуясь интересами всех инвесторов и в соответствии с соглашениями об управлении фондом. Тем не менее управляющий фондом имеет широкую свободу действий в вопросах принятия решений. Управляющий фондом получает гонорар за свои услуги на уровне рынка, равный 1 проценту активов, находящихся в управлении, и 20 процентам совокупной прибыли фонда при условии достижения установленного уровня прибыли. Гонорар соразмерен оказанным услугам.

Несмотря на то, что управляющий фондом должен принимать решения, руководствуясь интересами всех инвесторов, он имеет широкие полномочия принимать решения с тем, чтобы направлять значимую деятельность фонда. Управляющий фондом получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам. Кроме того, данное вознаграждение ставит в один ряд заинтересованность управляющего фондом и заинтересованность других инвесторов в увеличении стоимости фонда, не создавая подверженности риску изменения доходов от деятельности фонда, и является столь значительным, что данное вознаграждение при отдельном рассмотрении указывает на то, что управляющий фондом является принципалом.

Фактические обстоятельства и анализ приведенного выше примера распространяются на примеры 14А-14С, представленные ниже. Каждый пример рассматривается отдельно.

Пример 14А

Управляющий фондом также держит 2-процентные инвестиции в фонде, что ставит в один ряд его заинтересованность и заинтересованность других инвесторов. Управляющий фондом несет обязанности по финансированию убытков только в пределах своих 2-процентных инвестиций. Инвесторы могут отстранить управляющего фондом простым большинством голосов, но только за нарушение условий договора.

Инвестиции управляющего фондом в размере 2 процентов увеличивают его подверженность риску изменения доходов от деятельности фонда, не создавая столь значительной подверженности этому риску, чтобы указывать на то, что управляющий фондом является принципалом. Право других инвесторов отстранить управляющего фондом расценивается как право защиты интересов, поскольку оно может быть реализовано только в случае нарушения условий договора. В данном примере, несмотря на то, что управляющий фондом имеет широкие полномочия принимать решения и подвергается риску изменения доходов от его доли в объекте инвестиций и вознаграждения, подверженность управляющего фондом упомянутому риску указывает на то, что он является агентом. Таким образом, управляющий фондом заключает, что он не контролирует фонд.

Пример 14В

Управляющий фондом держит инвестиции в виде более существенной доли в фонде и несет обязанности по финансированию убытков в пределах его инвестиций. Инвесторы могут отстранить управляющего фондом простым большинством голосов, но только за нарушение условий договора.

В данном примере право других инвесторов отстранить управляющего фондом расценивается как право защиты интересов, поскольку оно может быть реализовано только в случае нарушения условий договора. Несмотря на то, что управляющий фондом получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам, инвестиции управляющего фондом вкпе с его вознаграждением могли бы привести к подверженности риску изменения дохода от деятельности фонда, которая была бы столь значительной, что указывала бы на то, что управляющий фондом является принципалом. Чем больше величина и изменчивость других экономических интересов лица, принимающего решения (при анализе его вознаграждения и иных интересов в совокупности), тем большее значение управляющий фондом придает этим экономическим интересам при проведении такого анализа и тем выше вероятность того, что управляющий фондом является принципалом.

Например, рассмотрев свое вознаграждение и другие факторы, управляющий фондом мог бы считать, что инвестиция в виде 20-процентной доли является достаточным основанием для вывода о наличии у него контроля над фондом. Однако при других обстоятельствах (т. е. если вознаграждение или другие факторы отличаются от изложенных выше), контроль может возникнуть при другом уровне инвестиций.

Пример 14С

Управляющий фондом держит инвестиции в фонде в виде 20-процентной доли и несет обязанности по финансированию убытков в пределах своих 20-процентных инвестиций. У фонда есть совет директоров, все члены которого являются независимыми по отношению к управляющему фондом и назначены другими инвесторами. Совет директоров назначает управляющего фондом ежегодно. Если совет директоров принимает решение не возобновлять договор с управляющим фондом, то услуги, предоставляемые управляющим фондом, могут быть предоставлены другими управляющими, работающими в данной отрасли.

Несмотря на то, что управляющий фондом получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам, инвестиции управляющего фондом в размере 20 процентов вкупе с его вознаграждением приводят к подверженности риску изменения доходов от деятельности фонда, и подверженность этому риску является столь значительной, что указывает на то, что управляющий фондом является принципалом. Однако инвесторы имеют реальное право отстранить управляющего фондом: совет директоров обладает механизмом, позволяющим инвесторам отстранить управляющего фондом, если они примут такое решение.

В этом примере управляющий фондом при анализе придает большее значение реальным правам отстранения. Таким образом, в данном примере, несмотря на то, что управляющий фондом имеет широкие полномочия принятия решений и подвергается рискам изменения доходов от фонда, доходов в форме вознаграждения и от инвестиций управляющего фондом, реальные права других инвесторов указывают на то, что управляющий фондом является агентом. Таким образом, управляющий фондом приходит к выводу, что он не контролирует фонд.

Пример 15

Объект инвестиций создан с целью приобретения портфеля обеспеченных активами ценных бумаг с фиксированной ставкой и финансируется долговыми инструментами с фиксированной ставкой и долевыми инструментами. Долевые инструменты предназначены для защиты инвесторов в долговые инструменты от первых убытков и получения остаточного дохода объекта инвестиций. Сделка была предложена потенциальным инвесторам в долговые инструменты как инвестиция в портфель обеспеченных активами ценных бумаг с кредитным риском, связанным с возможным дефолтом эмитентов обеспеченных активами ценных бумаг портфеля, и процентным риском, связанным с управлением портфелем. При формировании портфеля долевыми инструментами составляют 10 процентов стоимости приобретенных активов. Лицо, принимающее решения (управляющий активами), управляет портфелем находящихся в обороте активов, принимая инвестиционные решения в рамках параметров, изложенных в проспекте объекта инвестиций. За свои услуги управляющий активами получает фиксированный гонорар на уровне рынка (т. е. 1 процент от находящихся в его управлении активов) и гонорар, определяемый по результатам деятельности (т. е. 10 процентов от прибыли), при условии, что прибыль объекта инвестиций превышает установленный уровень. Гонорар соразмерен оказанным услугам. Управляющий активами является держателем 35-процентной доли в собственном капитале объекта инвестиций. Оставшаяся 65-процентная доля в собственном капитале и все долговые инструменты удерживаются большим числом широко рассредоточенных инвесторов, которые являются независимыми третьими сторонами. Управляющий активами может быть отстранен без указания причин решением простого большинства голосов других инвесторов.

Управляющий активами получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам. Вознаграждение ставит в один ряд заинтересованность управляющего фондом и заинтересованность других инвесторов в увеличении стоимости фонда. Управляющий активами подвержен риску изменения доходов от деятельности фонда, поскольку он является держателем 35-процентной доли в собственном капитале и получает гонорар.

Несмотря на то, что управляющий активами действует в рамках параметров, изложенных в проспекте объекта инвестиций, он имеет возможность в настоящий момент времени принимать инвестиционные решения, которые оказывают значительное влияние на доход объекта инвестиций, тогда как права отстранения, которыми обладают другие инвесторы, имеют небольшой вес при анализе, поскольку эти права принадлежат большому числу широко рассредоточенных инвесторов. В данном примере управляющий активами придает большее значение своей подверженности риску изменения доходов фонда от его доли в собственном капитале, которая является субординированной по отношению к долговым инструментам. Наличие 35-процентной доли в собственном капитале создает подверженность субординированному риску убытков и право на доход от объекта инвестиций, которые являются столь значительными, что это указывает на то, что управляющий активами является принципалом. Таким образом, управляющий активами приходит к выводу, что он контролирует объект инвестиций.

Пример 16

Лицо, принимающее решения (спонсор) спонсирует многонаправленного посредника, который выпускает краткосрочные долговые инструменты инвесторам, которые являются несвязанными третьими лицами. Сделка была предложена потенциальным инвесторам как инвестиция в портфель среднесрочных активов с высоким рейтингом и минимальным кредитным риском, связанным с возможным дефолтом эмитентов активов портфеля. Различные цеденты продают портфели высококачественных среднесрочных активов посреднику. Каждый цедент обслуживает портфель активов, который он продает посреднику, и управляет дебиторской задолженностью при наступлении дефолта дебитора за гонорар на уровне рынка. Каждый цедент также обеспечивает защиту от первых убытков в отношении кредитных потерь от своего портфеля активов посредством избыточного обеспечения активов, переданных посреднику. Спонсор устанавливает условия посредника и управляет операциями посредника за гонорар на уровне рынка. Гонорар соразмерен оказанным услугам. Спонсор утверждает продавцов, которым разрешено продавать инструменты посреднику, утверждает активы, которые будут приобретены посредником, и принимает решения о финансировании посредника. Спонсор должен действовать, руководствуясь интересами всех инвесторов.

Спонсор имеет право на остаточный доход посредника, а также предоставляет посреднику механизмы повышения качества кредита и ликвидности. Повышение качества кредита, которое обеспечивает спонсор, поглощает убытки вплоть до 5 процентов от всех активов посредника после того, как убытки были поглощены цедентами. Механизм обеспечения ликвидности не предоставляется под непогашенные активы. Инвесторы не обладают реальными правами, которые могли бы оказать влияние на полномочия спонсора по принятию решений.

Несмотря на то, что спонсор получает за свои услуги гонорар на уровне рынка и этот гонорар соразмерен оказанным услугам, спонсор подвергается риску изменения доходов от деятельности посредника, поскольку спонсор имеет право на остаточный доход посредника и предоставляет ему механизмы повышения кредитного качества и ликвидности (т. е. посредник подвергается риску ликвидности при использовании краткосрочных долговых инструментов для финансирования среднесрочных активов). Несмотря на то, что каждый из цедентов имеет право принятия решений, которые оказывают влияние на стоимость активов посредника, спонсор наделен широкими полномочиями принимать решения, позволяющие ему в настоящий момент времени направлять деятельность, оказывающую наиболее значительное влияние на доход посредника (т. е. спонсор установил условия посредника, имеет право принятия решений, касающиеся активов (утверждать приобретение активов и цедентов таких активов) и финансирования посредника (для чего необходим поиск новых инвестиций на регулярной основе)). Право на остаточный доход посредника и предоставление механизмов повышения качества кредита и ликвидности подвергает спонсора риску изменения доходов от деятельности посредника, который отличается от рисков других инвесторов. Следовательно, подверженность спонсора риску указывает на то, что спонсор является принципалом, и, таким образом, спонсор делает заключение, что он контролирует посредника. Обязанность спонсора действовать, руководствуясь интересами всех инвесторов, не препятствует тому, чтобы рассматривать спонсора как принципала.

Отношения с другими сторонами

В73 При оценке наличия контроля инвестор должен рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами, а также то, действуют ли такие стороны от имени инвестора (т. е. являются ли они «агентами де-факто»). Определение того, действуют ли

другие стороны в качестве агентов де-факто, требует применения суждения, анализа не только характер отношений, но также и того, каким образом стороны взаимодействуют друг с другом и инвестором.

В74 Такие отношения не обязательно предполагают оформление договоренности соглашением. Сторона является агентом де-факто, когда непосредственно инвестор способен направить эту сторону действовать в своих интересах или лица, направляющие деятельность инвестора, способны направить эту сторону действовать в интересах инвестора. В таких обстоятельствах инвестор, оценивая наличие контроля над объектом инвестиций, должен рассмотреть права по принятию решений своих агентов де-факто, а также свою подверженность риску изменения доходов или права на получение такого дохода опосредованно, через агента де-факто, вкуче со своими собственными рисками и правами.

В75 Ниже представлены примеры других сторон, характер отношений которых с инвестором свидетельствует о том, что они могли бы действовать в качестве агентов де-факто такого инвестора:

(a) связанные стороны инвестора;

(b) сторона, которая получила свой интерес в объекте инвестиций в качестве вноса или займа от инвестора;

(c) сторона, которая согласилась не продавать, не передавать и не обременять свою долю участия в объекте инвестиций без предварительного одобрения инвестора (за исключением ситуаций, когда инвестор и другая сторона имеют право предварительного одобрения и права основаны на условиях, согласованных между желающими совершить сделку независимыми сторонами);

(d) сторона, которая не может финансировать свои операции без субординированной финансовой поддержки инвестора;

(e) объект инвестиций, большинство членов органа управления или ключевой управленческий персонал которого представлен теми же лицами, что и у инвестора;

(f) сторона, состоящая в тесных деловых отношениях с инвестором, таких как, например, отношения между профессиональным поставщиком услуг и одним из его основных клиентов.

Контроль над обозначенными активами

В76 Инвестор должен рассмотреть вопрос о том, расценивает ли он какую-либо часть объекта инвестиций как условно самостоятельную организацию и, если да, обладает ли он контролем над условно самостоятельной организацией.

В77 Инвестор должен рассматривать часть объекта инвестиций как условно самостоятельную организацию, только если выполняются следующие условия:

Обозначенные активы объекта инвестиций (и относящиеся к ним механизмы повышения кредитного качества, при наличии таких) являются единственным источником оплаты выделенных обязательств объекта инвестиций или выделенных прочих интересов в объекте инвестиций. Стороны, не имеющие выделенных обязательств, не имеют прав или обязанностей в отношении обозначенных активов или остаточных денежных потоков от этих активов. По сути, доход от обозначенных активов не может использоваться

оставшейся частью объекта инвестиций, и ни одно из обязательств условно самостоятельной организации не подлежит оплате из активов оставшейся части объекта инвестиций. Таким образом, по сути, все активы, обязательства и собственный капитал такой условно самостоятельной организации отделены от объекта инвестиций в целом. Такую условно самостоятельную организацию зачастую называют «бункером».

В78 Если условие, изложенное в пункте В77, выполнено, инвестор должен идентифицировать виды деятельности, которые оказывают значительное влияние на доход условно самостоятельной организации, и также то, каким образом направляются эти виды деятельности, чтобы оценить, обладает ли он полномочиями в отношении такой части объекта инвестиций. При оценке наличия контроля над условно самостоятельной организацией инвестор должен также рассмотреть, подвергается ли он риску изменения доходов от участия в такой условно самостоятельной организации или имеет ли он право на получение такого дохода, а также способен ли он использовать свои полномочия в отношении части объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора.

В79 Если инвестор контролирует условно самостоятельную организацию, то он должен консолидировать соответствующую часть объекта инвестиций. В этом случае другие стороны исключают эту часть объекта инвестиций при оценке наличия контроля над ним и при консолидации данного объекта инвестиций.

Непрерывная оценка

В80 Инвестор должен произвести повторную оценку наличия у него контроля над объектом инвестиций, если факты и обстоятельства указывают на изменения в одном или нескольких из трех элементов контроля, перечисленных в пункте 7.

В81 Если имеются изменения в том, каким образом инвестор может осуществлять свои полномочия в отношении объекта инвестиций, то такое изменение должно быть отражено в том, каким образом инвестор оценивает свои полномочия в отношении объекта инвестиций. Например, изменения в правах по принятию решений могут означать, что управление значимой деятельностью больше не осуществляется с помощью прав голоса, а вместо этого другие соглашения, такие как договоры, предоставляют другой стороне или сторонам возможность управлять значимой деятельностью в настоящий момент времени.

В82 Приобретение или утрата инвестором полномочий в отношении объекта инвестиций может произойти в результате какого-либо события, в котором сам инвестор участия не принимает. Например, инвестор может получить полномочия в отношении объекта инвестиций в результате истечения срока действия права какой-либо другой стороны или сторон принимать решения, которое ранее препятствовало получению инвестором контроля над объектом инвестиций.

В83 Инвестор также рассматривает изменения, оказывающие влияние на его подверженность риску изменения доходов или на его права получать такие доходы от участия в объекте инвестиций. Например, инвестор, который обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, может утратить контроль над объектом инвестиций, если инвестор утрачивает право на получение дохода или более не несет обязанностей, поскольку в данном случае инвестор не удовлетворяет условиям пункта 7(b) (например, если договор о получении гонорара, рассчитываемого на основе результатов деятельности, был расторгнут).

В84 Инвестор должен рассмотреть, изменилась ли его оценка касательно того, в каком качестве он действует - агента или принципала. Изменения, отмеченные в отношениях между инвестором и другими сторонами, могут означать, что инвестор больше не действует в качестве агента, даже если ранее он действовал в качестве агента, и наоборот. Например, если произошли какие-либо изменения в правах инвестора или других сторон, инвестор должен пересмотреть свой статус принципала или агента.

В85 Изменение рыночных условий (например, изменение доходов объекта инвестиций, обусловленное рыночными условиями) само по себе не приводит к изменению оценки инвестором наличия у него контроля или его статуса как принципала или агента, если только изменение рыночных условий не приводит к изменению одного или нескольких из трех элементов контроля, перечисленных в пункте 7, или к изменению отношений между принципалом и агентом в целом.

Определение того, является ли организация инвестиционной организацией

В85А Организация должна принимать во внимание все факты и обстоятельства при анализе того, является ли она инвестиционной организацией, включая свою цель и структуру. Организация, обладающая всеми тремя элементами определения инвестиционной организации, приведенного в пункте 27, является инвестиционной организацией. В пунктах В85В-В85М приводится более подробное описание элементов данного определения.

Цель бизнеса

В85В Определение инвестиционной организации требует, чтобы целью организации являлось инвестирование средств исключительно для получения дохода от прироста стоимости, инвестиционного дохода (такого как дивиденды, процентный доход или арендный доход) либо и того, и другого. Документы, указывающие на то, каковы инвестиционные задачи организации, такие как инвестиционный меморандум, распространяемые организацией публикации, а также прочие официальные документы, обычно свидетельствуют о цели бизнеса, соответствующей инвестиционной организации. К дополнительным индикаторам можно отнести то, каким образом организация представляет себя другим сторонам (таким как потенциальные инвесторы или потенциальные объекты инвестиций); например, организация может представлять свой бизнес как осуществление среднесрочных инвестиций с целью получения выгоды от прироста стоимости. В отличие от этого организация, представляющая себя как инвестора, чья цель - совместно с объектами его инвестиций разрабатывать, производить или продвигать на рынке продукцию, имеет цель бизнеса, которая не соответствует цели бизнеса инвестиционной организации, поскольку, наряду с доходом от своих инвестиций, организация намерена получать доход от деятельности по разработке, производству или продвижению на рынке (см. пункт В85I).

В85С Инвестиционная организация может напрямую или через свою дочернюю организацию оказывать третьим сторонам и своим инвесторам услуги, связанные с

осуществлением инвестиций (например, консультации по вопросам инвестирования, услуги по управлению инвестициями, инвестиционной поддержке и администрированию), даже если данные виды деятельности являются существенными для организации.

B85D Инвестиционная организация также может напрямую или через свою дочернюю организацию участвовать в следующих видах деятельности, связанной с осуществлением инвестиций, если данные виды деятельности направлены на максимальное увеличение дохода от объектов своих инвестиций (прироста стоимости или инвестиционного дохода) и если такие виды деятельности не являются отдельным существенным направлением деятельности либо отдельным существенным источником дохода для инвестиционной организации:

(a) оказание объекту инвестиций услуг по управлению бизнесом и предоставление консультаций по стратегии деятельности; и

(b) предоставление объекту инвестиций финансовой поддержки, такой как заем, обязательство по предоставлению капитала или гарантия.

B85E Если у инвестиционной организации имеется дочерняя организация, оказывающая ей или прочим сторонам услуги или ведущая деятельность, которые связаны с осуществлением инвестиций и описаны в пунктах **B85C-B85D**, она должна консолидировать данную дочернюю организацию в соответствии с пунктом 32.

Стратегии выхода

B85F Инвестиционные планы организации также свидетельствуют о цели ее бизнеса. Одной из характеристик, отличающих инвестиционную организацию от прочих организаций, является то, что инвестиционная организация не планирует удерживать свои инвестиции в течение неопределенного периода времени; она удерживает их только в течение ограниченного периода времени. Поскольку инвестиции в долевые инструменты и инвестиции в нефинансовые активы потенциально могут удерживаться на протяжении неограниченного периода времени, инвестиционная организация должна иметь стратегию выхода, в рамках которой описывается, каким образом организация планирует реализовать прирост стоимости практически всех своих инвестиций в долевые инструменты и инвестиций в нефинансовые активы. Инвестиционная организация также должна иметь стратегию выхода в отношении долговых инструментов, которые потенциально могут удерживаться на протяжении неограниченного периода времени, например бессрочных долговых инструментов. Организация не обязана документировать конкретные стратегии выхода по каждой отдельной инвестиции, однако должна идентифицировать различные потенциальные стратегии по разным типам или портфелям инвестиций, включая обоснованные сроки выхода из инвестиций. Механизмы выхода, которые задействуются только в случаях неисполнения обязательств, таких как нарушение условий договора или его неисполнение, не считаются стратегиями выхода для целей данного анализа.

B85G Стратегии выхода могут различаться по видам инвестиций. В случае инвестиций в долевые ценные бумаги непубличных компаний примеры стратегий выхода включают в себя первичное размещение акций на бирже, закрытое размещение ценных бумаг, продажу бизнеса, распределение (в пользу инвесторов) долей владения в объектах инвестиций, а также продажу активов (включая продажу активов объекта инвестиций с последующей ликвидацией данного объекта инвестиций). В случае инвестиций в долевые инструменты, торгуемые на открытом рынке, примеры стратегий выхода включают в себя

продажу инвестиции в рамках закрытого предложения или на открытом рынке. В случае инвестиций в объекты недвижимости примером стратегии выхода является продажа объекта недвижимости через специализированных дилеров на рынке недвижимости либо на открытом рынке.

B85H Инвестиционная организация может иметь инвестицию в другую, связанную с ней инвестиционную организацию, созданную по экономическим причинам юридического, регуляторного, налогового или аналогичного характера. В таком случае инвестиционная организация, являющаяся инвестором, не обязана иметь стратегию выхода в отношении данной инвестиции при условии, что инвестиционная организация, являющаяся объектом инвестиций, имеет надлежащие стратегии выхода для своих инвестиций.

Прибыль от инвестиций

B85I Организация не осуществляет инвестирование исключительно для получения дохода от прироста стоимости или для получения инвестиционного дохода либо и того, и другого, если данная организация или другой член группы, в состав которой входит данная организация (т. е. группы, которая контролируется конечной материнской организацией инвестиционной организации), получает либо ставит перед собой цель получить иные выгоды от инвестиций рассматриваемой организации, которые недоступны прочим сторонам, не связанным с объектом инвестиций. Подобные выгоды включают:

(а) приобретение, использование, обмен или эксплуатацию процессов, активов или технологии объекта инвестиций. Сюда входят случаи, когда организация или другой член группы обладают непропорциональными или исключительными правами на приобретение активов, технологии, продуктов или услуг какого-либо объекта инвестиций; например, посредством наличия у них опциона на приобретение у объекта инвестиций актива в случае, если подразумевается успешная разработка актива;

(b) совместное предпринимательство (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 11) или иные соглашения между организацией или другим членом группы и объектом инвестиций о разработке, производстве, продвижении на рынке или предоставлении продуктов либо услуг;

(c) финансовые гарантии или активы, предоставляемые объектом инвестиций в качестве обеспечения по договорам займа организации или другого члена группы (при этом у инвестиционной организации остается возможность использовать инвестицию в объект инвестиций в качестве обеспечения по своим займам);

(d) удерживаемый связанной стороной организации опцион на покупку у данной организации или другого члена группы доли владения в объекте инвестиций данной организации;

(e) за исключением случая, описанного в пункте B85J, сделки между организацией или другим членом группы и объектом инвестиций, которые:

(i) заключаются на условиях, недоступных организациям, не являющимся связанными сторонами по отношению либо к организации, либо к другому члену группы, либо к объекту инвестиций;

(ii) заключаются не по справедливой стоимости; или

(iii) представляют существенную часть коммерческой деятельности объекта инвестиций или организации, в том числе коммерческой деятельности других организаций в составе группы.

В85J Инвестиционная организация может иметь стратегию, предусматривающую осуществление инвестиций более чем в один объект инвестиций в рамках одной отрасли, рынка или географического региона с целью получения выгоды от синергетического эффекта, приводящего к увеличению дохода от прироста стоимости и инвестиционного дохода от данных объектов инвестиций. Несмотря на пункт В85I(e), возможность классификации организации в качестве инвестиционной организации не исключается только потому, что подобные объекты инвестиций осуществляют хозяйственные операции между собой.

Оценка справедливой стоимости

В85K Важнейшим элементом определения инвестиционной организации является то, что она оценивает и анализирует результаты деятельности практически всех своих инвестиций на основе их справедливой стоимости, поскольку использование справедливой стоимости дает более уместную информацию, чем, например, консолидация дочерних организаций или использование метода долевого участия в отношении долей участия в ассоциированных организациях или совместных предприятиях. Чтобы показать, что она отвечает данному элементу определения, инвестиционная организация:

(a) предоставляет инвесторам информацию о справедливой стоимости и оценивает в своей финансовой отчетности по справедливой стоимости практически все свои инвестиции во всех случаях, когда оценка справедливой стоимости требуется или допускается согласно стандартам МСФО; и

(b) предоставляет в рамках внутренней отчетности информацию о справедливой стоимости ключевому управленческому персоналу организации (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24), который использует справедливую стоимость в качестве основной характеристики оценки для анализа результатов деятельности практически всех инвестиций организации и принятия инвестиционных решений.

В85L Для того чтобы выполнить требование пункта В85K(a), инвестиционной организации следует:

(a) выбрать порядок учета объектов инвестиционной недвижимости с применением модели учета по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 40 «*Инвестиционная недвижимость*»;

(b) воспользоваться освобождением от применения метода долевого участия в МСФО (IAS) 28 в отношении своих инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия; и

(c) оценивать свои финансовые активы по справедливой стоимости в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9.

В85M Инвестиционная организация может иметь ряд активов, не относящихся к деятельности, связанной с инвестированием, таких как здание штаб-квартиры и соответствующее оборудование, кроме того, она может иметь финансовые обязательства. Элемент определения инвестиционной организации, касающийся оценки по справедливой стоимости, указанный в пункте 27(c), относится только к инвестициям инвестиционной

организации. Следовательно, инвестиционная организация не обязана оценивать по справедливой стоимости свои обязательства или активы, не относящиеся к деятельности, связанной с инвестированием.

Типичные характеристики инвестиционной организации

В85N При определении того, отвечает ли организация определению инвестиционной, организация должна проанализировать, присущи ли ей типичные характеристики инвестиционной организации (см. пункт 28). Отсутствие одной или более из этих типичных характеристик не обязательно приводит к невозможности классификации организации в качестве инвестиционной, однако это указывает на необходимость формирования дополнительного суждения при определении того, является ли данная организация инвестиционной.

Более одной инвестиции

В85O Инвестиционная организация, как правило, удерживает несколько инвестиций, чтобы диверсифицировать свои риски и максимально увеличить прибыль. Организация может удерживать портфель инвестиций напрямую или опосредованно, например путем владения одной инвестицией в другую инвестиционную организацию, которая в свою очередь удерживает несколько инвестиций.

В85P В некоторые моменты времени организация может удерживать только одну инвестицию. Однако наличие только одной инвестиции не обязательно указывает на то, что организация не соответствует определению инвестиционной организации. Например, инвестиционная организация может удерживать только одну инвестицию, если данная организация:

(a) находится на начальном этапе осуществления коммерческой деятельности и еще не определила подходящие инвестиции и, следовательно, еще не выполнила свой инвестиционный план по приобретению нескольких инвестиций;

(b) еще не приобрела инвестиции взамен выбывших;

(c) учреждается с целью объединения средств инвесторов для вложения в одну инвестицию, если данная инвестиция не может быть осуществлена отдельными инвесторами (например, когда размер необходимой минимальной инвестиции слишком высок для отдельного инвестора); или

(d) находится в процессе ликвидации.

Более одного инвестора

В85Q Обычно у инвестиционной организации имеется несколько инвесторов, объединивших свои средства, чтобы получить доступ к услугам по управлению инвестициями и инвестиционным возможностям, к которым у них, возможно, отсутствовал бы доступ, если бы они действовали порознь. Наличие нескольких

инвесторов снижает вероятность того, что организация или другие члены группы, в состав которой входит данная организация, получают выгоды в формах, отличных от прироста стоимости или инвестиционного дохода (см. пункт B85I).

B85R С другой стороны, инвестиционная организация может быть создана единственным инвестором (или для него), представляющим или поддерживающим интересы более широкого круга инвесторов (например, пенсионный фонд, государственный инвестиционный фонд или семейный траст).

B85S Также, в некоторые моменты времени, организация на временной основе может иметь только одного инвестора. Например, инвестиционная организация может иметь только одного инвестора, если данная организация:

(a) находится на этапе первичного размещения, который еще не завершился, и проводит активную деятельность по определению подходящих инвесторов;

(b) еще не определила подходящих инвесторов для тех долей владения, которые были выкуплены ею; или

(c) находится в процессе ликвидации.

Несвязанные инвесторы

B85T Обычно у инвестиционной организации имеется несколько инвесторов, которые не являются связанными сторонами (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24) по отношению к данной организации или другим членам группы, в состав которой входит данная организация. Наличие несвязанных инвесторов снижает вероятность того, что данная организация или другие члены группы, в состав которой входит данная организация, получают выгоды в формах, отличных от прироста стоимости или инвестиционного дохода (см. пункт B85I).

B85U Однако организация может отвечать определению инвестиционной организации даже в том случае, когда ее инвесторы являются ее связанными сторонами. Например, инвестиционная организация может учредить отдельный «параллельный» фонд для группы своих работников (таких как ключевой управленческий персонал) или другого связанного инвестора (инвесторов), который в точности копирует инвестиции основного инвестиционного фонда данной организации. Такой «параллельный» фонд может отвечать критериям инвестиционной организации, даже несмотря на то, что все его инвесторы являются связанными сторонами.

Доли владения

B85V Инвестиционная организация обычно является отдельным юридическим лицом, однако это не является обязательным требованием. Доли владения в инвестиционной организации, как правило, имеют форму долей участия в собственном капитале или аналогичных долей участия (например, доли участников товарищества), на которые относятся пропорциональные доли чистых активов инвестиционной организации. Однако наличие различных классов инвесторов, некоторые из которых обладают правами только на определенную инвестицию или группу инвестиций, либо доли которых в

чистых активах установлены в иных пропорциях, не препятствует классификации организации в качестве инвестиционной.

B85W Кроме того, организация, имеющая значительные доли владения в форме долговых инструментов, которые согласно прочим применимым МСФО не соответствуют определению собственного капитала, всё же может отвечать определению инвестиционной организации при условии, что держатели долговых инструментов подвержены риску изменения доходов, связанного с изменением справедливой стоимости чистых активов данной организации.

Требования к учету

Процедуры консолидации

B86 В консолидированной финансовой отчетности:

(а) производится объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков материнской организации с аналогичными статьями ее дочерних организаций;

(b) производится взаимозачет (исключение) балансовой стоимости инвестиций материнской организации в каждую из дочерних организаций и доли материнской организации в собственном капитале каждой из дочерних организаций (МСФО (IFRS) 3 объясняет порядок учета любого сопутствующего гудвила);

(с) полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки, относящиеся к операциям между организациями группы (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью). Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» применяется в отношении временных разниц, возникших в результате исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций.

Единая учетная политика

B87 Если какой-либо из членов группы использует учетную политику, отличную от той, которая используется в консолидированной финансовой отчетности для учета аналогичных операций и событий при сходных обстоятельствах, то при подготовке консолидированной финансовой отчетности в финансовой отчетности члена группы должны быть сделаны соответствующие корректировки, чтобы гарантировать соответствие учетной политике группы.

Оценка

В88 Организация включает доходы и расходы дочерней организации в консолидированную финансовую отчетность с момента, когда организация получает контроль над дочерней организацией, и до момента, когда организация утрачивает контроль над дочерней организацией. Доходы и расходы дочерней организации рассчитываются на основе величины активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения. Например, расходы по амортизации, признанные в консолидированном отчете о совокупном доходе после даты приобретения, основаны на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения.

Потенциальные права голоса

В89 В случае существования потенциальных прав голоса или других производных инструментов, содержащих потенциальные права голоса, пропорция, в которой прибыль или убыток, а также изменения в собственном капитале, относятся на материнскую организацию и неконтролирующие доли участия при подготовке консолидированной финансовой отчетности, определяются исключительно на основе имеющихся долей владения и не отражают возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса и других производных инструментов, кроме случаев, когда применяется пункт В90.

В90 В некоторых обстоятельствах организация, по сути, имеет существующую долю владения, полученную в результате сделки, которая в настоящее время предоставляет организации доступ к доходу, связанному с долей владения. В таких обстоятельствах пропорция, относимая на материнскую организацию и неконтролирующие доли участия при подготовке консолидированной финансовой отчетности, определяется с учетом возможного исполнения таких потенциальных прав голоса и других производных инструментов, которые в настоящее время предоставляют организации доступ к доходу.

В91 МСФО (IFRS) 9 не распространяется на доли участия в консолидируемых дочерних организациях. В случае если инструменты, содержащие потенциальные права голоса по существу предоставляют организации в настоящее время доступ к доходу, связанному с долей владения в дочерней организации, к таким инструментам не применяются требования МСФО (IFRS) 9. Во всех других случаях инструменты, содержащие потенциальные права голоса в дочерней организации, отражаются в учете в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Отчетная дата

В92 Финансовая отчетность материнской организации и ее дочерних организаций, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату. В случае если дата окончания отчетного периода материнской организации отличается от даты окончания отчетного периода дочерней организации, дочерняя организация в целях консолидации подготавливает дополнительную финансовую информацию по состоянию на ту же дату, что и финансовая отчетность материнской организации, чтобы материнская организация могла консолидировать финансовую информацию дочерней организации, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.

В93 Если это практически неосуществимо, материнская организация должна консолидировать финансовую информацию дочерней организации, используя наиболее позднюю финансовую отчетность дочерней организации, скорректированную с учетом влияния значительных операций или событий, которые произошли в период времени между датой такой финансовой отчетности и датой консолидированной финансовой отчетности. В любом случае расхождение между датой финансовой отчетности дочерней организации и датой консолидированной финансовой отчетности не должно превышать трех месяцев, а продолжительность отчетных периодов и расхождения между датами финансовой отчетности должны совпадать от периода к периоду.

Неконтролирующие доли участия

В94 Прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода относится на собственников материнской организации и неконтролирующие доли участия. Общий совокупный доход относится на собственников материнской организации и неконтролирующие доли участия, даже если это приводит к отрицательному сальдо неконтролирующих долей участия.

В95 Если дочерняя организация имеет привилегированные кумулятивные акции в обращении, которые классифицируются как долевой инструмент и приходятся на неконтролирующие доли участия, то материнская организация рассчитывает свою долю в прибыли или убытке после корректировки этого показателя на сумму дивидендов по таким акциям независимо от того, были ли объявлены такие дивиденды.

Изменение в пропорции неконтролирующих долей участия

В96 В случае изменения пропорции собственного капитала, относимого на неконтролирующие доли участия, организация должна скорректировать балансовую стоимость контрольного пакета и неконтролирующих долей участия, чтобы отразить изменения в их соотношении в собственном капитале дочерней организации. Организация должна признать любую разницу между суммой корректировки неконтролирующих долей участия и справедливой стоимостью полученного или уплаченного возмещения, и отнести такую разницу на долю собственников материнской организации.

Утрата контроля

В97 Материнская организация может утратить контроль над дочерней организацией при заключении (совершении) двух или более соглашений (операций). Однако иногда обстоятельства указывают на то, что несколько таких сделок должны учитываться как единая операция. При определении того, следует ли учитывать соглашения как единую операцию, материнская организация должна рассмотреть все условия данных соглашений и их экономические последствия. Наличие одного или нескольких из изложенных ниже факторов указывают на то, что материнская организация должна отражать в учете несколько соглашений как единую операцию:

- (a) они заключаются одновременно или сроки их заключения зависят друг от друга;

(b) они составляют единую операцию, направленную на достижение общего коммерческого эффекта;

(c) заключение одного соглашения зависит от заключения по крайней мере одного из других соглашений;

(d) одно соглашение при рассмотрении его отдельно от других соглашений экономически нецелесообразно, тогда как его рассмотрение вместе с другими соглашениями экономически оправданно. Примером этому служит выбытие акций по цене ниже рыночной, которое компенсируется последующим выбытием акций по цене выше рыночной.

B98 Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, она:

(a) прекращает признание:

(i) активов (включая любой гудвил) и обязательств дочерней организации по их балансовой стоимости на дату утраты контроля; и

(ii) балансовой стоимости любых неконтролирующих долей участия в бывшей дочерней организации на дату утраты контроля (включая любые относимые на них компоненты прочего совокупного дохода);

(b) признает:

(i) справедливую стоимость возмещения (при наличии такого), полученного при операции, событии или обстоятельствах, которые привели к утрате контроля;

(ii) если операция, события или обстоятельства, которые привели к утрате контроля, подразумевают распределение акций дочерней организации в пользу собственников, действующих в этом качестве, - указанное распределение; и

(iii) любые оставшиеся инвестиции в бывшую дочернюю организацию по их справедливой стоимости на дату утраты контроля;

(c) реклассифицирует в состав прибыли или убытка или переводит непосредственно в состав нераспределенной прибыли, если того требуют другие МСФО, суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в связи с дочерней организацией на основе, описанной в пункте B99;

(d) признает любую возникающую в результате этого разницу в качестве дохода или убытка в составе прибыли или убытка, относимого на материнскую организацию.

B99 Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, материнская организация должна учитывать все суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данной дочерней организации, на той же самой основе, что и в случае, если бы у материнской организации произошло выбытие соответствующих активов или обязательств напрямую. Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, материнская организация реклассифицирует доход или убыток из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка (в качестве реклассификационной корректировки) в случае утраты контроля над дочерней организацией. Если прирост стоимости от переоценки, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, переводится непосредственно в состав нераспределенной прибыли при выбытии актива, материнская организация переводит данный прирост стоимости от переоценки непосредственно в состав нераспределенной прибыли в случае утраты контроля над дочерней организацией.

В99А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Учет изменения статуса инвестиционной организации

В100 Если организация прекращает быть инвестиционной организацией, она должна применить МСФО (IFRS) 3 в отношении всех дочерних организаций, которые ранее оценивались по справедливой стоимости через прибыль или убыток согласно пункту 31. Дата изменения статуса должна рассматриваться в качестве условной даты приобретения. При оценке гудвила или прибыли от выгодной покупки, возникающего (возникающей) в результате условного приобретения, справедливая стоимость дочерней организации на условную дату приобретения должна рассматриваться в качестве условно переданного возмещения. С даты изменения статуса организации все ее дочерние организации должны консолидироваться в соответствии с пунктами 19-24 настоящего стандарта.

В101 Если организация становится инвестиционной организацией, она должна прекратить консолидацию дочерних организаций с даты изменения статуса, за исключением тех дочерних организаций, консолидация которых продолжится согласно пункту 32. Инвестиционная организация должна применить требования пунктов 25 и 26 в отношении тех дочерних организаций, консолидацию которых она прекращает, как если бы инвестиционная организация утратила контроль над этими дочерними организациями на эту дату.

Приложение С

Дата вступления в силу и переходные положения

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

С1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт и одновременно с этим применить МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12, МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

С1А Документом «Консолидированная финансовая отчетность, совместное предпринимательство и раскрытие информации об участии в других организациях: Руководство по переходным положениям» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, были внесены поправки в пункты С2-С6 и добавлены пункты С2А-С2В, С4А-С4С, С5А и С6А-С6В. Организация должна

применять настоящие поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 10 для более раннего периода, она должна применить настоящие поправки для такого более раннего периода.

C1B Документом «*Инвестиционные организации*» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 2, 4, C2A, C6A и Приложение А, а также добавлены пункты 27-33, B85A-B85W, B100-B101 и C3A-C3F. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна раскрыть этот факт и применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «*Инвестиционные организации*».

C1C [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Переходные положения

C2 Организация должна применять настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*», кроме ситуаций, описанных в пунктах C2A-C6.

C2A Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8, при первом применении настоящего стандарта, а также позднее, при первом применении поправок к настоящему стандарту, внесенных документом «*Инвестиционные организации*», организации достаточно представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения настоящего стандарта («непосредственно предшествующий период»). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период либо за более ранние сравнительные периоды.

C2B Для целей настоящего стандарта датой первоначального применения является начало годового отчетного периода, в отношении которого настоящий стандарт применяется впервые.

C3 На дату первоначального применения не предполагается, что организация будет вносить корректировки в прежний порядок учета своего участия в:

(а) организациях, которые должны были консолидироваться на эту дату в соответствии с МСФО (IAS) 27 «*Консолидированная и отдельная финансовая отчетность*» и Разъяснением ПКР (SIC) - 12 «*Консолидация - предприятия специального назначения*» и подлежат консолидации также в соответствии с настоящим стандартом; или

(б) организациях, которые не должны были консолидироваться на эту дату в соответствии с МСФО (IAS) 27 и Разъяснением ПКР (SIC) - 12 и не подлежат консолидации в соответствии с настоящим стандартом.

C3A На дату первоначального применения организация обязана оценить, является ли она инвестиционной организацией, основываясь на фактах и обстоятельствах, имеющих место на эту дату. Если на дату первоначального применения организация приходит к заключению, что она является инвестиционной организацией, она должна применить требования пунктов C3B-C3F вместо требований пунктов C5-C5A.

СЗВ За исключением дочерних организаций, консолидируемых согласно пункту 32 (в отношении которых применяются пункты С3 и С6 либо пункты С4-С4С в зависимости от того, применение каких из них уместно), инвестиционная организация должна оценивать свою инвестицию в каждую дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, как если бы требования настоящего стандарта действовали всегда. Инвестиционная организация должна произвести ретроспективную корректировку как данных годового периода, непосредственно предшествующего дате первоначального применения, так и собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода в отношении разницы между:

(а) предыдущей балансовой стоимостью дочерней организации; и

(б) справедливой стоимостью инвестиции инвестиционной организации в данную дочернюю организацию.

Накопленная сумма корректировок справедливой стоимости, ранее отраженная в составе прочего совокупного дохода, должна быть переведена в состав нераспределенной прибыли по состоянию на начало годового периода, непосредственно предшествующего дате первоначального применения.

СЗС До даты применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» инвестиционная организация должна использовать значения справедливой стоимости, которые ранее представлялись инвесторам или руководству, если данные значения представляют собой сумму, за которую инвестиция могла бы быть обменена на дату проведения оценки при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

СЗD Если оценка инвестиции в дочернюю организацию согласно пунктам СЗВ-СЗС практически неосуществима (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), то инвестиционная организация должна применять требования настоящего стандарта по состоянию на начало самого раннего периода, для которого применение пунктов СЗВ-СЗС практически осуществимо; этим периодом может быть текущий период. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сумм, относящихся к годовому периоду, непосредственно предшествующему дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого применение этого пункта практически осуществимо, не является текущий период. В последнем случае корректировка в составе собственного капитала должна признаваться на начало текущего периода.

СЗЕ Если у инвестиционной организации выбывает инвестиция в дочернюю организацию или происходит утрата контроля над ней до даты первоначального применения настоящего стандарта, то инвестиционная организация не обязана производить корректировки в отношении ранее применявшегося к данной дочерней организации порядка учета.

СЗF Если организация применяет документ «Инвестиционные организации» в отношении периода, более позднего, чем тот, в котором она впервые применяет МСФО (IFRS) 10, то указания на «дату первоначального применения» в пунктах СЗА-СЗЕ должны рассматриваться как указания на «начало годового отчетного периода, для которого документ «Инвестиционные организации» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенный в октябре 2012 года, применяется впервые».

С4 Если на дату первоначального применения инвестор приходит к выводу о том, что он должен консолидировать объект инвестиций, который ранее не консолидировался в соответствии с МСФО (IAS) 27 и Разъяснением ПКР (SIC) - 12, инвестор должен:

(а) если объект инвестиций является бизнесом (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3), оценить на дату первоначального применения стандарта активы, обязательства и неконтролирующие доли участия в таком объекте инвестиций, который ранее не консолидировался, так, как если бы данный объект инвестиций консолидировался (и, таким образом, был применен учет приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 3) с даты, когда инвестор получил контроль над таким объектом инвестиций, на основе требований настоящего стандарта. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения. В случае получения контроля ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(i) величиной признанных активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(ii) прежней балансовой стоимостью участия инвестора в объекте инвестиций;

(b) если объект инвестиций не является бизнесом (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3), оценить активы, обязательства и неконтролирующие доли участия в таком объекте инвестиций, который ранее не консолидировался, так, как если бы данный объект инвестиций консолидировался (применяя метод приобретения, описанный в МСФО (IFRS) 3, но без признания гудвила в отношении объекта инвестиций) с даты, когда инвестор получил контроль над таким объектом инвестиций, на основе требований настоящего стандарта. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения. В случае установления контроля ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(i) величиной признанных активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(ii) прежней балансовой стоимостью участия инвестора в объекте инвестиций.

C4A Если оценка активов, обязательств и неконтролирующих долей участия объекта инвестиций в соответствии с пунктами C4(a) или (b) практически неосуществима (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), инвестор должен:

(а) если объект инвестиций является бизнесом, применить требования МСФО (IFRS) 3 по состоянию на условную дату приобретения. Условной датой приобретения будет начало наиболее раннего периода, в отношении которого применение пункта C4(a) практически осуществимо, причем таким периодом может быть текущий период;

(b) если объект инвестиций не является бизнесом, применить метод приобретения, описанный в МСФО (IFRS) 3, не признавая гудвил в отношении объекта инвестиций по состоянию на условную дату приобретения. Условной датой приобретения будет начало наиболее раннего периода, в отношении которого применение пункта C4(b) практически осуществимо, причем таким периодом может быть текущий период.

Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого может быть применен настоящий пункт, не является текущий период. Если условная дата приобретения имела место ранее начала непосредственно предшествующего периода,

инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(с) величиной признанных активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(d) прежней балансовой стоимостью участия инвестора в объекте инвестиций.

Если самым ранним периодом, в отношении которого практически осуществимо применение настоящего пункта, является текущий период, то корректировка собственного капитала должна быть признана по состоянию на начало текущего периода.

С4В Если инвестор применяет пункты С4-С4А и при этом контроль согласно настоящему стандарту был получен позднее даты вступления в силу новой редакции МСФО (IFRS) 3, пересмотренного в 2008 году (МСФО (IFRS) 3 (2008)), ссылки на МСФО (IFRS) 3 в пунктах С4 и С4А должны рассматриваться как ссылки на МСФО (IFRS) 3 (2008). Если контроль был получен до даты вступления в силу МСФО (IFRS) 3 (2008), инвестор должен применять либо МСФО (IFRS) 3 (2008), либо МСФО (IFRS) 3 (опубликованный в 2004 году).

С4С Если инвестор применяет пункты С4-С4А и при этом контроль согласно настоящему стандарту был получен позднее даты вступления в силу новой редакции МСФО (IAS) 27, пересмотренного в 2008 году (МСФО (IAS) 27 (2008)), инвестор должен применять требования настоящего стандарта в отношении всех периодов, в которых объект инвестиций ретроспективно консолидируется в соответствии с пунктами С4-С4А. Если контроль был получен до даты вступления в силу МСФО (IAS) 27 (2008), инвестор должен применять:

(а) требования настоящего стандарта для всех периодов, в которых объект инвестиций ретроспективно консолидируется в соответствии с пунктами С4-С4А; либо

(b) требования редакции МСФО (IAS) 27, выпущенной в 2003 году (МСФО (IAS) 27 (2003)) в отношении периодов, предшествовавших дате вступления в силу МСФО (IAS) 27 (2008), и требования настоящего стандарта - в отношении последующих периодов.

С5 Если на дату первоначального применения инвестор приходит к выводу о том, что он больше не будет далее консолидировать объект инвестиций, консолидировавшийся ранее в соответствии с МСФО (IAS) 27 и Разъяснением ПКР (SIC) - 12, инвестор должен оценить свою долю участия в объекте инвестиций по сумме, по которой такая доля была бы оценена, если бы требования настоящего стандарта действовали в тот момент, когда инвестор стал участником в объекте инвестиций (но не получил над ним контроль согласно настоящему стандарту) или утратил контроль над объектом инвестиций. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения. Если дата, на которую инвестор стал участником объекта инвестиций (но не получил над ним контроль согласно настоящему стандарту) либо утратил над ним контроль, имела место ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(а) прежней балансовой стоимостью активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(b) признанной стоимостью доли участия инвестора в объекте инвестиций.

С5А Если оценка доли участия в объекте инвестиций согласно пункту С5 практически неосуществима (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), то инвестор

должен применить требования настоящего стандарта на начало наиболее раннего периода, в отношении которого применение пункта С5 практически осуществимо, причем таким периодом может быть текущий период. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого может быть применен настоящий пункт, не является текущий период. Если дата, на которую инвестор стал участником объекта инвестиций (но не получил на нем контроль согласно настоящему стандарту) либо утратил над ним контроль, имела место ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(а) прежней балансовой стоимостью активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(b) признанной стоимостью доли участия инвестора в объекте инвестиций.

Если самым ранним периодом, в отношении которого практически осуществимо применение настоящего пункта, является текущий период, то корректировка собственного капитала должна быть признана по состоянию на начало текущего периода.

С6 Пункты 23, 25, В94 и В96-В99 представляют собой поправки к МСФО (IAS) 27, внесенные в 2008 году, которые были перенесены в МСФО (IFRS) 10. Кроме тех случаев, когда организация применяет пункт С3 либо ей требуется применить пункты С4-С5А, организация должна применять требования, изложенные в указанных пунктах, следующим образом:

(а) Организация не должна пересчитывать прибыль или убыток за отчетные периоды, предшествующие первому применению поправок, представленных в пункте В94.

(b) Требования в пунктах 23 и В96 к учету изменений в долях владения в дочерней организации после получения контроля не распространяются на изменения, которые произошли до первого применения данных поправок организацией.

(с) Организация не должна пересчитывать балансовую стоимость инвестиций в бывшей дочерней организации, если контроль был утрачен прежде, чем она применила поправки, изложенные в пунктах 25 и В97-В99, впервые. Кроме того, организация не должна проводить повторный расчет прибыли или убытка от утраты контроля над дочерней организацией, которая произошла прежде, чем поправки в пунктах, изложенные в пунктах 25 и В97-В99, были применены впервые.

Ссылка на «непосредственно предшествующий период»

С6А Несмотря на указания на годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения («непосредственно предшествующий период»), содержащиеся в пунктах С3В-С5А, организация вправе, но не обязана представлять скорректированную сравнительную информацию за более ранние представляемые ею периоды. Если организация все же представляет скорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то все указания на «непосредственно предшествующий период» в пунктах С3В-С5А должны рассматриваться как указания на «самый ранний из представленных скорректированных сравнительных периодов».

С6В Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, ей следует четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что эта информация была подготовлена на другой основе, и дать пояснения в отношении основы подготовки такой информации.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

С7 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, любая ссылка в настоящем стандарте на МСФО (IFRS) 9 должна истолковываться как ссылка на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Прекращение действия других МСФО

С8 Настоящий стандарт заменяет собой требования к консолидированной финансовой отчетности в МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

С9 Настоящий стандарт также заменяет Разъяснение ПКР (SIC) - 12 «*Консолидация - предприятия специального назначения*».

*Приложение 38
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление принципов подготовки и представления финансовой отчетности организаций, которые участвуют в предпринимательской деятельности, которая контролируется совместно (то есть в *совместном предпринимательстве*).

Достижение цели

2 Для достижения цели, указанной в пункте 1, настоящий стандарт дает определение *совместного контроля* и требует, чтобы организация, которая является *стороной совместного предпринимательства*, определила вид совместного предпринимательства, участником которого она является, оценив свои права и обязанности, и отразила такие права и обязанности в соответствии с определенным видом совместного предпринимательства.

Сфера применения

3 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями, которые являются сторонами соглашения о совместном предпринимательстве.

Совместное предпринимательство

4 Совместное предпринимательство - предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами.

5 Совместное предпринимательство обладает следующими особенностями:

(a) стороны связаны соглашением (см. пункты В2-В4);

(b) соглашение предоставляет совместный контроль над деятельностью двум или более сторонам, указанным выше (см. пункты 7-13).

6 Совместное предпринимательство - это либо *совместные операции*, либо *совместное предприятие*.

Совместный контроль

7 Совместный контроль - предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.

8 Организация, которая является стороной соглашения, должна определить, предусматривает ли соглашение между сторонами коллективный контроль над совместным предпринимательством для всех сторон или какой-либо группы сторон. Все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместным предпринимательством, если они должны действовать сообща, управляя деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доход от деятельности (то есть значимой деятельностью).

9 Если было установлено, что все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместным предпринимательством, совместный контроль

существует только тогда, когда решения о значимой деятельности требуют единогласного согласия сторон, осуществляющих коллективный контроль над деятельностью.

10 В совместном предпринимательстве ни одна из сторон не осуществляет контроль над предпринимательской деятельностью единолично. Сторона, совместно контролирующая деятельность, может воспрепятствовать любой из других сторон или группе сторон в осуществлении контроля над деятельностью.

11 Деятельность может быть совместным предпринимательством даже в том случае, если не все стороны обладают совместным контролем над такой деятельностью. Настоящий стандарт различает стороны, которые обладают совместным контролем над совместным предпринимательством (*участники совместных операций* или *участники совместного предприятия*), и стороны, которые участвуют в совместном предпринимательстве, но не обладают совместным контролем.

12 Организации необходимо будет применять суждение, чтобы оценить, все ли стороны или группа сторон обладают совместным контролем над деятельностью. Организация должна сделать эту оценку, рассмотрев все факты и обстоятельства (см. пункты B5-B11).

13 В случае изменения фактов и обстоятельств организация должна произвести пересмотр оценки наличия у нее совместного контроля над совместным предпринимательством.

Виды совместного предпринимательства

14 Организация должна определить вид совместного предпринимательства, участником которого она является. Классификация совместного предпринимательства как совместных операций или совместного предприятия зависит от прав и обязанностей сторон совместного предпринимательства.

15 Совместные операции - совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью. Такие стороны именуются участниками совместных операций.

16 Совместное предприятие - совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такие стороны именуются участниками совместного предприятия.

17 Чтобы определить, является ли совместное предпринимательство совместными операциями или совместным предприятием, организация должна применить суждение. Организация должна определить вид совместного предпринимательства, участником которого она является, рассмотрев свои права и обязанности, возникающие в связи с такой деятельностью. Организация оценивает свои права и обязанности с учетом структуры и организационно-правовой формы деятельности, условий, согласованных между сторонами в рамках соглашения, и, в случае необходимости, других фактов и обстоятельств (см. пункты B12-B33).

18 Иногда стороны связаны рамочным соглашением, которое устанавливает общие договорные условия в отношении осуществления одного или нескольких видов деятельности. Рамочным соглашением может предусматриваться, что стороны учреждают

различные формы совместного предпринимательства для осуществления определенных видов деятельности, которые являются частью соглашения. Несмотря на то, что такое совместное предпринимательство связано с одним и тем же рамочным соглашением, оно может иметь различный вид, если различаются права и обязанности сторон, возникающие при осуществлении различных видов деятельности, регулируемых рамочным соглашением. Следовательно, различные совместные операции и совместные предприятия могут сосуществовать, когда стороны предпринимают различные виды деятельности, которые являются частью одного и того же рамочного соглашения.

19 В случае изменения фактов и обстоятельств организация должна произвести пересмотр оценки вида совместного предпринимательства, участником которого она является.

Финансовая отчетность сторон соглашения о совместном предпринимательстве

Совместные операции

20 В отношении своей доли участия в совместных операциях участник совместных операций признает:

- (а) свои активы, включая свою долю в совместных активах;**
- (b) свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;**
- (c) свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместных операций;**
- (d) свою долю выручки от продажи продукции совместных операций; и**
- (e) свои расходы, включая долю в совместно понесенных расходах.**

21 Участник совместных операций должен отражать в учете активы, обязательства, выручку и расходы, связанные с его долей участия в совместных операциях в соответствии с МСФО, применимыми к конкретным активам, обязательствам, выручке и расходам.

21А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

22 Порядок учета операций, таких как продажа, взнос или покупка активов между организацией и совместными операциями, участником которых она является, описан в пунктах В34-В37.

23 Сторона, которая является участником совместных операций, но не имеет совместного контроля, должна также отразить свою долю участия в деятельности в соответствии с пунктами 20-22, если такая сторона имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с совместными операциями. Если сторона, которая является участником совместных операций, но не имеет совместного контроля, не имеет прав на активы и не несет ответственности по обязательствам, связанным с совместными операциями, она должна отразить свою долю участия в совместных

операциях в соответствии с теми МСФО, которые распространяются на такую долю участия.

Совместные предприятия

24 Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестицию и учитывать такую инвестицию в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»*, если организация не освобождена от требования применять метод долевого участия в соответствии с указанным стандартом.

25 Сторона, которая является участником совместного предприятия, но не обладает совместным контролем, должна учитывать свою долю участия в такой деятельности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»*, если только у нее нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего сторона должна отразить свою долю участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

Отдельная финансовая отчетность

26 В своей отдельной финансовой отчетности участник совместных операций или участник совместного предприятия отражает свою долю участия в:

(a) совместных операциях в соответствии с пунктами 20-22;

(b) совместном предприятии в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 *«Отдельная финансовая отчетность»*.

27 В своей отдельной финансовой отчетности сторона, которая является участником соглашения о совместном предпринимательстве, но не имеет совместного контроля, отражает свою долю участия в:

(a) совместных операциях в соответствии с пунктом 23;

(b) совместном предприятии в соответствии с МСФО (IFRS) 9, если у организации нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего она должна применить пункт 10 МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года).

Приложение А Определение терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Совместное предпринимательство	Предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами.
Совместный контроль	Предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.
Совместные операции	Совместное предпринимательство , которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью.
Участник совместных операций	Сторона совместных операций , обладающая совместным контролем над этими совместными операциями.
Совместное предприятие	Совместное предпринимательство , которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.
Участник совместного предприятия	Сторона совместного предприятия , обладающая совместным контролем над таким совместным предприятием.
Сторона соглашения о совместном предпринимательстве	Организация, которая является участником совместного предпринимательства , независимо от того, обладает ли такая организация совместным контролем над такой деятельностью.
Отдельная структура	Отдельная идентифицируемая финансовая структура, включая отдельные юридические лица или организации, признанные по закону, независимо от наличия у таких организаций правосубъектности.

Определения нижеследующих терминов представлены в МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года), МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) или МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*». Данные термины используются в настоящем стандарте в значении, изложенном в указанных МСФО:

- контроль над объектом инвестиций;
- метод долевого участия;
- полномочия;
- права защиты интересов неконтролирующих участников;
- значимая деятельность;
- отдельная финансовая отчетность;
- значительное влияние.

Приложение В

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Приложение описывает применение пунктов 1-27 и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

В1 Примеры, представленные в настоящем приложении, описывают гипотетические ситуации. Несмотря на то, что некоторые аспекты представленных ниже примеров могут встречаться в реальных ситуациях, при применении МСФО (IFRS) 11 необходимо оценить все факты и обстоятельства, относящиеся к каждой конкретной ситуации.

Совместное предпринимательство

Соглашение (пункт 5)

В2 Наличие соглашения может быть подтверждено несколькими способами. Имеющее юридическую силу соглашение зачастую, но не всегда оформлено в письменном виде, как правило, в форме договора или задокументированных обсуждений между сторонами. Установленные в законодательном порядке механизмы также могут создавать имеющие юридическую силу соглашения как сами по себе, так и в сочетании с договорами между сторонами.

В3 В случае если совместное предпринимательство организовано в виде *отдельной структуры* (см. пункты В19-В33), соглашение или некоторые из его аспектов в некоторых случаях включаются в устав, регламент или внутренние положения отдельной структуры.

В4 Соглашение предусматривает условия, в соответствии с которыми стороны участвуют в деятельности, которая является предметом соглашения. Соглашение, как правило, регулирует следующие вопросы:

(а) цель, виды и продолжительность соглашения о совместном предпринимательстве;

(b) каким образом назначаются члены совета директоров или эквивалентного органа управления совместным предпринимательством;

(c) процесс принятия решений: вопросы, требующие принятия решений сторонами, права голоса сторон и необходимый уровень поддержки таких вопросов. Процесс принятия решений, отраженный в соглашении, устанавливает совместный контроль над деятельностью (см. пункты В5-В11);

(d) взносы в капитал или другие взносы, требуемые от сторон;

(e) каким образом стороны участвуют в активах, обязательствах, выручке, расходах, или прибыли или убытках, связанных с совместным предпринимательством.

Совместный контроль (пункты 7-13)

В5 При оценке наличия у организации совместного контроля над деятельностью организация должна, прежде всего, определить, контролируют ли деятельность все стороны или группа сторон. МСФО (IFRS) 10 дает определение контроля и используется, чтобы определить, подвергаются ли все стороны или группа сторон рискам, связанным с переменным доходом от их участия в деятельности, или имеют ли все стороны или группа сторон право на получение такого дохода, а также могут ли все стороны или группа сторон оказывать влияние на такой доход с помощью реализации своих полномочий в отношении деятельности. В том случае, если все стороны или группа сторон, которые рассматриваются коллективно, могут управлять деятельностью, которая оказывает

значительное влияние на доход от деятельности (то есть значимой деятельностью), стороны осуществляют коллективный контроль над такой деятельностью.

В6 Сделав заключение о том, что все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над деятельностью, организация должна оценить, обладает ли она совместным контролем над деятельностью. Совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений о значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, которые осуществляют коллективный контроль над деятельностью. При определении того, кем осуществляется совместный контроль над деятельностью - всеми сторонами, или группой сторон, или одной из сторон деятельности - может потребоваться вынесение суждения.

В7 Иногда процесс принятия решений, согласованный сторонами в соглашении, подразумевает совместный контроль. Например, предположим, что две стороны учреждают деятельность, в которой у каждой из сторон есть 50 процентов прав голоса, и соглашение между ними предусматривает, что для принятия решений, касающихся значимой деятельности, необходим по меньшей мере 51 процент прав голоса. В этом случае стороны в неявной форме согласились на совместный контроль над деятельностью, поскольку решения о значимой деятельности не могут быть приняты без согласия обеих сторон.

В8 При других обстоятельствах соглашение устанавливает требование к минимальному проценту прав голоса, необходимому для принятия решений о значимой деятельности. В случае если такой минимальный необходимый процент прав голоса может быть достигнут посредством нескольких различных комбинаций сторон, голосующих вместе, такая деятельность не является совместным предпринимательством, если только соглашение не устанавливает, какие стороны (или комбинация сторон) должны единогласно согласиться с решением касательно значимой деятельности.

Примеры применения

Пример 1

Предположим, что три стороны учреждают деятельность: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса в деятельности, стороне В - 30 процентов, и стороне С - 20 процентов. Соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то, что сторона А может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны В. Условие соглашения, требующее по меньшей мере 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности, подразумевает, что стороны А и В обладают совместным контролем над деятельностью, поскольку решения касательно значимой деятельности не могут быть приняты без согласия как стороны А, так и стороны В.

Пример 2

Предположим, что в деятельности участвуют три стороны: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса, а сторонам В и С - по 25 процентов. Соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо по меньшей мере 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то, что сторона А может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны В или С. В данном примере стороны А, В и С осуществляют коллективный контроль над деятельностью. Однако необходимые 75 процентов голосов могут быть получены при помощи нескольких комбинаций соглашающихся сторон (то есть либо А и В, либо А и С). В такой ситуации, чтобы деятельность была совместным предпринимательством, соглашение между сторонами должно было бы установить определенную комбинацию сторон, которые должны прийти к единогласному решению касательно значимой деятельности.

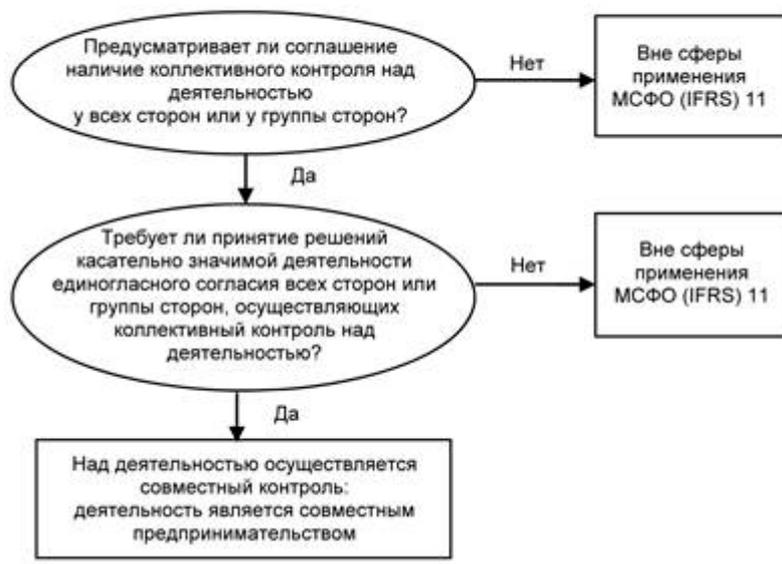
Пример 3

Предположим, что стороны А и В имеют по 35 процентов прав голоса в какой-либо деятельности, а оставшиеся 30 процентов рассредоточены среди большого количества участников. Решения касательно значимой деятельности требуют одобрения большинством голосов. Стороны А и В обладают совместным контролем над деятельностью, только если соглашение предусматривает, что решения касательно значимой деятельности требуют согласия как стороны А, так и стороны В.

В9 Требование единогласного решения означает, что любая сторона, обладающая совместным контролем над деятельностью, может воспрепятствовать принятию односторонних решений (касательно значимой деятельности) любой из других сторон или группой сторон без согласия такой стороны. Если требование единогласного согласия имеет отношение только к решениям, которые предоставляют стороне права защиты интересов неконтролирующих участников, а не к решениям касательно значимой деятельности, такая сторона не обладает совместным контролем над деятельностью.

В10 Соглашение может включать положения, регулирующие разрешение споров, такие как арбитраж. Эти положения могут допускать принятие решений без единогласного согласия сторон, обладающих совместным контролем. Наличие таких положений не препятствует совместному контролю над деятельностью и, следовательно, тому, что деятельность расценивается как совместное предпринимательство.

Оценка наличия совместного контроля



В11 В случае если деятельность находится вне сферы действия МСФО (IFRS) 11, организация отражает свою долю участия в деятельности, как предписано в соответствующих МСФО, таких как МСФО (IFRS) 10, МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) или МСФО (IFRS) 9.

Виды совместного предпринимательства (пункты 14-19)

В12 Совместное предпринимательство может осуществляться с различными целями (например, как способ разделить затраты и риски или как способ предоставить сторонам доступ к новым технологиям или новым рынкам) и с использованием различных структур и организационно-правовых форм.

В13 Некоторые виды соглашений не требуют, чтобы действия, которые являются предметом соглашения, выполнялись в рамках отдельной структуры. Однако другие виды соглашений подразумевают учреждение отдельной структуры.

В14 Классификация совместного предпринимательства, требуемая настоящим стандартом, зависит от прав и обязанностей сторон, которые возникают в связи с совместным предпринимательством в ходе обычной хозяйственной деятельности. Настоящий стандарт классифицирует совместное предпринимательство как совместные операции или совместные предприятия. В случае если организация имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, то деятельность является совместными операциями. В случае если организация имеет права на чистые активы деятельности, деятельность является совместным предприятием. В пунктах В16-В33 описывается оценка, которую производит организация, чтобы определить, имеет ли она долю участия в совместных операциях или долю участия в совместном предприятии.

Классификация совместного предпринимательства

В15 Как указано в пункте В14, классификация совместного предпринимательства требует, чтобы стороны оценили свои права и обязанности, возникающие в результате деятельности. В рамках такой оценки организация должна рассмотреть следующие факторы:

(a) структуру совместного предпринимательства (см. пункты В16-В21);

(b) в том случае если совместное предпринимательство организовано в виде отдельной структуры:

(i) организационно-правовую форму отдельной структуры (см. пункты В22-В24);

(ii) условия соглашения (см. пункты В25-В28); и

(iii) в случае необходимости - другие факты и обстоятельства (см. пункты В29-В33).

Структура совместного предпринимательства

Совместное предпринимательство не организовано в виде отдельной структуры

В16 Совместное предпринимательство, которое не организовано в виде отдельной структуры, является совместными операциями. В таких случаях соглашение устанавливает права сторон на активы и ответственность сторон по обязательствам, связанным с деятельностью, а также права сторон на соответствующую выручку и обязательства по соответствующим расходам.

B17 Соглашение зачастую описывает характер действий, которые являются предметом деятельности, а также то, каким образом стороны намереваются предпринимать такие действия сообща. Например, стороны совместного предпринимательства могли бы прийти к соглашению о совместном производстве продукции, при котором каждая из сторон отвечает за определенную задачу, использует свои активы и несет свои обязательства. Соглашение могло бы также указывать, каким образом следует разделить между сторонами выручку и расходы, которые являются общими для сторон. В таком случае каждый участник совместных операций признает в своей финансовой отчетности активы и обязательства, используемые для выполнения определенной задачи, и признает свою долю выручки и расходов в соответствии с соглашением.

B18 В других случаях стороны совместного предпринимательства могли бы прийти к соглашению, например, об участии и совместном управлении активами. В таком случае соглашение устанавливает права сторон на актив, управление которым осуществляется совместно, а также способ разделения продукции или выручки от актива и операционных расходов между сторонами. Каждый участник совместных операций отражает свою долю в совместном активе и свою согласованную долю любых обязательств, а также признает свою долю продукции, выручки и расходов в соответствии с соглашением.

Совместное предпринимательство, организованное в виде отдельной структуры

B19 Совместное предпринимательство, при котором активы и обязательства, связанные с деятельностью, находятся в распоряжении отдельной структуры, может быть либо совместным предприятием, либо совместными операциями.

B20 Является ли сторона участником совместных операций или участником совместного предприятия, зависит от прав стороны на активы и ответственности стороны по обязательствам, связанным с деятельностью, которые находятся в распоряжении отдельной структуры.

B21 Как указано в пункте B15, если стороны организовали совместное предпринимательство в виде отдельной структуры, то стороны должны оценить, предоставляют ли организационно-правовая форма отдельной структуры, условия соглашения и, в случае необходимости, любые другие факты и обстоятельства сторонам:

(a) права на активы и ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью (то есть деятельность является совместными операциями); или

(b) права на чистые активы деятельности (то есть деятельность является совместным предприятием).

**Классификация совместного предпринимательства:
оценка прав и обязанностей сторон, возникающих в
результате деятельности**



Организационно-правовая форма отдельной структуры

B22 Организационно-правовая форма отдельной структуры является важным фактором для оценки вида совместного предпринимательства. Организационно-правовая форма помогает при первоначальной оценке прав сторон на активы и ответственности сторон по обязательствам отдельной структуры, например, есть ли у сторон доли участия в активах, находящихся в распоряжении отдельной структуры, и несут ли стороны ответственность по обязательствам, принятым отдельной структурой.

B23 Например, стороны могли бы вести совместное предпринимательство через отдельную структуру, организационно-правовая форма которой дает основания рассматривать отдельную структуру как самостоятельную (то есть активы и обязательства, находящиеся в распоряжении отдельной структуры, являются активами и обязательствами отдельной структуры, а не активами и обязательствами сторон). В таком случае оценка прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, указывает на то, что деятельность является совместным предприятием. Однако условия, согласованные сторонами в соглашении (см. пункты B25-B28), и, в случае необходимости, другие факты и обстоятельства (см. пункты B29-B33), могут иметь приоритет над оценкой прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры.

B24 Оценка прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, является достаточной, чтобы заключить, что деятельность является совместными операциями, только если стороны ведут совместное предпринимательство в отдельной структуре, организационно-правовая форма которой не подразумевает разделения между сторонами и отдельной структурой (то есть активы и обязательства, находящиеся в распоряжении отдельной структуры, являются активами и обязательствами сторон).

Оценка условий соглашения

В25 Во многих случаях права и обязанности, согласованные сторонами в соглашениях, являются последовательными или не противоречат правам и обязанностям, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, которая используется для ведения деятельности.

В26 В других случаях стороны используют соглашение, чтобы отменить или модифицировать права и обязанности, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, которая используется для ведения деятельности.

Примеры применения
<p>Пример 4</p> <p>Предположим, что две стороны ведут совместное предпринимательство с использованием структуры компании, зарегистрированной в качестве юридического лица. Каждой из сторон принадлежит 50-процентная доля владения в зарегистрированной компании. Регистрация в качестве юридического лица позволяет отделить организацию от ее собственников, и, как следствие, активы и обязательства, находящиеся в распоряжении организации, являются активами и обязательствами зарегистрированной компании. В таком случае оценка прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, указывают на то, что стороны имеют права на чистые активы деятельности.</p> <p>Однако стороны изменили характеристики зарегистрированной компании с помощью соглашения таким образом, чтобы у каждой стороны была доля участия в активах зарегистрированной компании и каждая сторона несла ответственность по обязательствам зарегистрированной компании в установленной пропорции. Такие изменения характеристик зарегистрированной компании, оформленные соглашением, могут привести к тому, что деятельность будет являться совместными операциями.</p>

В27 Представленная ниже таблица содержит сравнительный анализ общих условий соглашений между сторонами совместных операций и общих условий соглашений между сторонами совместного предприятия. Примеры договорных условий, представленные в таблице, не являются исчерпывающими.

Оценка условий соглашения		
	Совместные операции	Совместное предприятие
Условия соглашения	Соглашение предусматривает права сторон совместного предпринимательства на активы и ответственность сторон совместного предпринимательства по обязательствам, связанным с деятельностью.	Соглашение предусматривает права сторон совместного предпринимательства на чистые активы деятельности (то есть отдельная структура, а не стороны имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью).

Права на активы	Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства разделяют все интересы (например, общие, имущественные и долевые права) в активах, связанных с деятельностью в установленном соотношении (например, пропорционально доле участия сторон в деятельности или пропорционально объему работ, выполняемому в рамках деятельности, которая относится непосредственно на соответствующие стороны).	Соглашение устанавливает, что активы, которые были внесены в деятельность или впоследствии приобретены совместным предпринимательством, являются активами деятельности. У сторон нет никаких интересов (например, общих, имущественных и долевых прав) в активах деятельности.
Ответственность по обязательствам	Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства разделяют все обязательства, обязанности, затраты и расходы в установленном соотношении (например, пропорционально доле участия сторон в деятельности или пропорционально объему работ, выполняемому в рамках совместного предпринимательства, который относится непосредственно на соответствующие стороны).	Соглашение устанавливает, что совместное предпринимательство несет ответственность по долгам и обязательствам деятельности.
		Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства несут ответственность только в пределах их соответствующих инвестиций в деятельность, или их соответствующих обязанностей внести любой неоплаченный или дополнительный капитал в деятельность, или то и другое.
	Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства несут ответственность по претензиям, предъявленным третьими лицами.	Соглашение устанавливает, что кредиторы совместного предпринимательства не имеют права регресса против любой стороны в отношении долгов или обязанностей деятельности.
Выручка, расходы, прибыль или убыток	Соглашение устанавливает порядок распределения выручки и расходов на основе относительных результатов деятельности каждой стороны совместного предпринимательства. Например, соглашение могло бы устанавливать, что выручка и расходы распределяются на основе производственной мощности, которую каждая сторона использует на совместно управляемом заводе и которая может отличаться от доли участия такой стороны в совместном предпринимательстве. В других случаях стороны могли бы прийти к соглашению об участии в прибыли или убытках, связанных с деятельностью, на основе установленного соотношения, такого как доля участия сторон в деятельности. Это не мешает расценивать деятельность как совместные операции, если стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.	Соглашение устанавливает долю каждой стороны в составе прибыли или убытка, связанных с деятельностью.

Гарантии	Стороны совместного предпринимательства зачастую должны предоставлять гарантии третьим лицам, которые, например, получают услуги от совместного предпринимательства или обеспечивают финансирование совместного предпринимательства. Предоставление таких гарантий или принятое сторонами договорное обязательство предоставить такие гарантии само по себе не свидетельствует о том, что совместное предпринимательство является совместными операциями. Фактором, который определяет, является ли совместное предпринимательство совместными операциями или совместным предприятием, является наличие у сторон ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью (в отношении некоторых из которых стороны могли предоставить или не предоставить гарантию).
-----------------	---

В28 В том случае, если соглашение указывает, что стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, они являются сторонами совместных операций и не обязаны рассматривать другие факты и обстоятельства (пункты В29-В33) в целях классификации совместного предпринимательства.

Оценка других фактов и обстоятельств

В29 В случае если условия соглашения не указывают, что стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, стороны должны рассмотреть другие факты и обстоятельства, чтобы оценить, является ли деятельность совместными операциями или совместным предприятием.

В30 Совместное предпринимательство может осуществляться с использованием отдельной структуры, организационно-правовая форма которой подразумевает разделение между сторонами и отдельной структурой. Договорные условия, согласованные между сторонами, могут не определять права сторон на активы и ответственность сторон по обязательствам, тогда как анализ других фактов и обстоятельств может привести к выводу о том, что деятельность классифицируется как совместные операции. Это возможно в случае, когда другие факты и обстоятельства предоставляют сторонам права на активы и накладывают ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.

В31 В случае если действия, осуществляемые в рамках деятельности, прежде всего, предназначены для обеспечения сторон продукцией, это указывает на то, что стороны имеют права на практически все экономические выгоды от активов деятельности. Стороны такой деятельности зачастую обеспечивают себе доступ к продукции, выпускаемой в рамках деятельности, препятствуя продаже продукции третьим лицам.

В32 Эффект деятельности, которая имеет такую структуру и цель, по сути, заключается в том, что обязательства, возникшие в связи с деятельностью, компенсируются денежными потоками, полученными от сторон в результате покупки ими продукции. В случае если стороны являются по существу единственным источником денежных потоков, поддерживающих непрерывность операций такой деятельности, это указывает на то, что стороны несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.

Пример применения

Пример 5

Предположим, что две стороны ведут совместное предпринимательство с использованием структуры зарегистрированной компании (организация С), в которой каждая сторона имеет 50-процентную долю владения. Цель деятельности состоит в том, чтобы производить материалы, необходимые сторонам для их собственных, индивидуальных производственных процессов. Это обеспечивает, что стороны эксплуатируют завод, который производит материалы в соответствии с требованиями сторон к количеству и качеству продукции.

Организационно-правовая форма организации С (зарегистрированная компания), через которую осуществляется деятельность, первоначально указывает на то, что активы и обязательства, находящиеся в распоряжении организации С, являются активами и обязательствами организации С. Соглашение между сторонами не указывает, что стороны имеют права на активы или несут ответственность по обязательствам организации С. Следовательно, организационно-правовая форма организации С и условия соглашения указывают на то, что деятельность является совместным предприятием.

Однако стороны также рассматривают следующие аспекты деятельности:

- Стороны пришли к соглашению о покупке всей продукции, произведенной организацией С, в отношении 50:50. Организация С не может продавать продукцию третьим лицам, если это не одобрено обеими сторонами деятельности. Поскольку цель деятельности состоит в том, чтобы обеспечить стороны продукцией, которая им необходима, ожидается, что продажи третьим лицам будут редкими и несущественными.
- Цена продукции, проданной сторонам, устанавливается обеими сторонами на том уровне, который покрывает производственные издержки и административные расходы, понесенные организацией С. Описанная операционная модель деятельности предполагает работу на нулевом уровне рентабельности.

Следующие факты и обстоятельства являются значимыми для описанной выше ситуации:

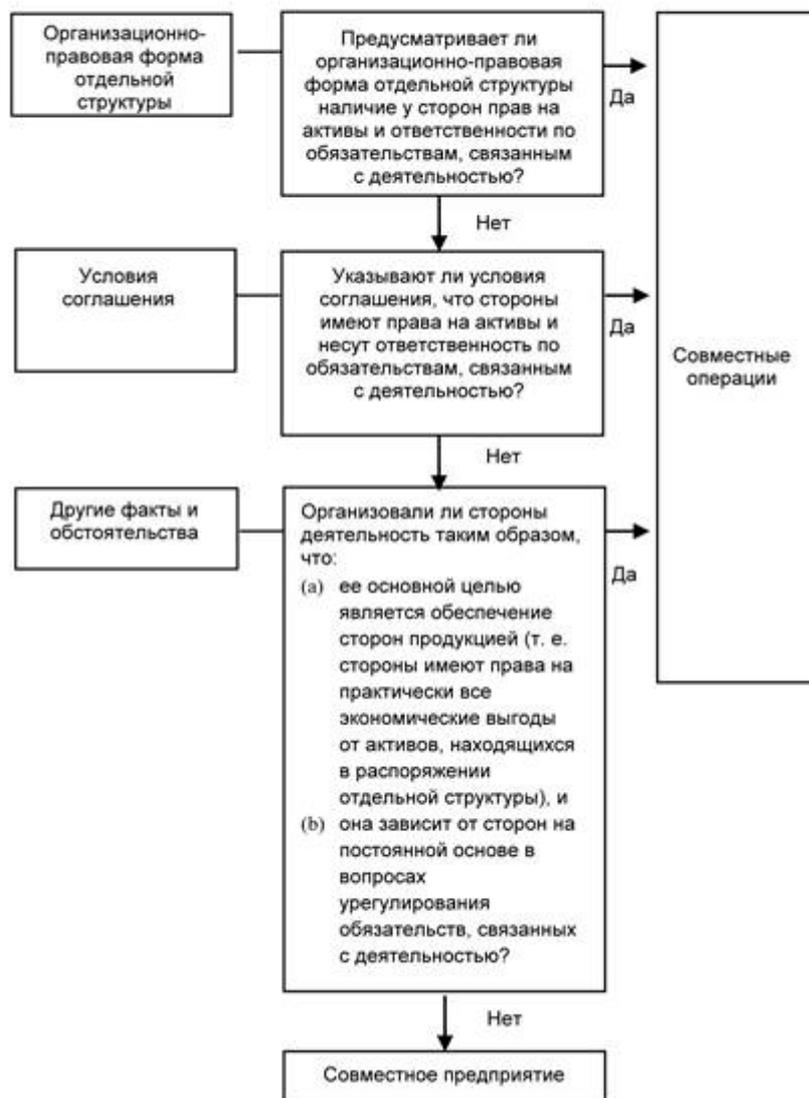
- Обязательство сторон купить всю продукцию, произведенную организацией С, отражает исключительную зависимость организации С от сторон в вопросах генерирования денежных потоков, и, таким образом, у сторон есть обязанность финансировать погашение обязательств организации С.
- Тот факт, что стороны имеют права на всю продукцию, произведенную организацией С, означает, что стороны потребляют все экономические выгоды от активов организации С и, следовательно, имеют права на такие выгоды.

Данные факты и обстоятельства указывают на то, что деятельность представляет собой совместные операции. Заключение о классификации совместного предпринимательства в этих обстоятельствах не изменилось бы, если бы стороны вместо самостоятельного использования своих долей продукции в последующем производстве продали свои доли продукции третьим лицам.

Если бы стороны изменили условия соглашения таким образом, чтобы деятельность могла бы продавать продукцию третьим лицам, это привело бы к принятию организацией С рисков, связанных со спросом и запасами, а также кредитных рисков. При таком развитии событий указанное изменение фактов и обстоятельств потребовало бы пересмотра оценки классификации совместного предпринимательства. Такие факты и обстоятельства указывали бы на то, что деятельность является совместным предприятием.

В33 Представленная ниже схема отражает процесс оценки, выполняемой организацией, чтобы классифицировать деятельность в тех случаях, когда совместное предпринимательство организовано в виде отдельной структуры:

Классификация совместного предпринимательства, организованного в виде отдельной структуры



Финансовая отчетность сторон совместного предпринимательства (пункт 22)

Учет продажи или взносов активов в совместные операции

В34 В случае если организация вступает в сделку с совместными операциями, участником которых она является, такую как продажа или взнос активов, она вступает в сделку с другими сторонами совместных операций, и в силу этого участник совместных операций должен признать прибыль и убытки от такой сделки только в пределах долей участия других сторон в рассматриваемых совместных операциях.

В35 В случае если такие сделки обеспечивают доказательство снижения чистой возможной цены продажи активов, которые будут проданы или внесены в совместные

операции, или доказательство убытка от обесценения таких активов, указанные убытки должны быть признаны в полном объеме участником совместных операций.

Учет приобретения активов у деятельности, представляющей собой совместные операции

В36 В случае если организация вступает в сделку с совместными операциями, участником которых она является, такую как приобретение активов, она не должна признавать свою долю прибыли и убытков до тех пор, пока не перепродаст активы третьему лицу.

В37 В случае если такие сделки обеспечивают доказательство снижения чистой возможной цены продажи активов, которые будут приобретены, или доказательство убытка от обесценения таких активов, участник совместных операций должен признать свою долю таких убытков.

Приложение С

Дата вступления в силу, переходные положения и прекращение действия других МСФО

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

С1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт и одновременно с этим применить МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 «*Раскрытие информации об участии в других организациях*», МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года) и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

С1А Документом «*Консолидированная финансовая отчетность, совместное предпринимательство и раскрытие информации об участии в других организациях: Руководство по переходным положениям*» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, были внесены изменения в пункты С2-С5, С7-С10 и С12 и добавлены пункты С1В и С12А-С12В. Организация должна применять настоящие поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 11 для более раннего периода, она должна применить настоящие поправки для этого более раннего периода.

Переходные положения

C1B Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», при первом применении настоящего стандарта организации необходимо представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только за годовой период, непосредственно предшествующий первому годовому периоду, в отношении которого применяется МСФО (IFRS) 11 («непосредственно предшествующий период»). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период либо за более ранние сравнительные периоды.

Совместные предприятия - переход от пропорциональной консолидации к методу долевого участия

C2 При переходе от пропорциональной консолидации к методу долевого участия организация должна признать свою инвестицию в совместное предприятие на начало непосредственно предшествующего периода. Такая первоначальная инвестиция оценивается как совокупность балансовой стоимости активов и обязательств, которые ранее организация консолидировала на пропорциональной основе, включая гудвил, являющийся результатом приобретения. Если гудвил ранее принадлежал к более крупной единице, генерирующей денежные средства, или группе единиц, генерирующих денежные средства, организация должна отнести гудвил на совместное предприятие, исходя из относительной балансовой стоимости совместного предприятия и единицы, генерирующей денежные средства, или группы единиц, генерирующих денежные средства, к которым принадлежал гудвил.

C3 Остаток инвестиций на начало периода, определенный в соответствии с пунктом C2, расценивается как условная первоначальная стоимость инвестиций при первоначальном признании. Организация должна применить пункты 40-43 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) в отношении остатка инвестиций на начало периода, чтобы оценить, имеет ли место обесценение инвестиций, и признать убыток от обесценения как корректировку нераспределенной прибыли на начало непосредственно предшествующего периода. Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», не применяется, если организация признает инвестиции в совместное предприятие в результате применения переходных положений учета совместных предприятий, которые ранее консолидировались на пропорциональной основе.

C4 Если агрегирование всех активов и обязательств, которые ранее консолидировались на пропорциональной основе, приведет к отрицательной величине чистых активов, организация должна оценить, имеет ли она юридическую или обусловленную практикой обязанность в отношении отрицательной величины чистых активов, и, если да, организация должна признать соответствующее обязательство. Если организация приходит к заключению, что она не имеет юридической или обусловленной практикой обязанности в отношении отрицательной величины чистых активов, то она не должна признавать соответствующее обязательство, но должна скорректировать нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода. Организация должна раскрыть этот факт наряду с накопленной непризнанной долей

убытков ее совместных предприятий на начало непосредственно предшествующего периода и на дату первого применения настоящего стандарта.

C5 Организация должна представить разбивку активов и обязательств, которые были агрегированы в единое сальдо инвестиций по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода. Раскрытие данной информации должно быть подготовлено на агрегированной основе для всех совместных предприятий, в отношении которых организация применяет переходные положения, изложенные в пунктах C2-C6.

C6 После первоначального признания организация отражает свои инвестиции в совместном предприятии с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

Совместные операции - переход от метода долевого участия к учету активов и обязательств

C7 При переходе от метода долевого участия к учету активов и обязательств в отношении доли участия в совместных операциях организация по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода должна прекратить признание инвестиций, которые раньше отражались с использованием метода долевого участия, а также любых других статей, которые входили в состав чистых инвестиций организации в деятельность в соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), и признать свою долю в каждом из активов и обязательств в связи со своей долей участия в совместных операциях, включая гудвил, который мог быть частью балансовой стоимости инвестиции.

C8 Организация должна определить свою долю участия в активах и обязательствах, связанных с совместными операциями, исходя из своих прав и обязанностей в установленном соотношении в соответствии с соглашением. Организация оценивает первоначальную балансовую стоимость активов и обязательств посредством разукрупнения балансовой стоимости инвестиции на начало непосредственно предшествующего периода на основе информации, используемой организацией при применении метода долевого участия.

C9 Любая разница, являющаяся результатом инвестиций, которые ранее отражались в учете с использованием метода долевого участия, в совокупности с любыми другими статьями, которые входили в состав чистой инвестиции организации в деятельность в соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), и чистая признанная сумма активов и обязательств, включая любой гудвил, должны:

(а) быть взаимозачтены против любого гудвила, связанного с инвестицией, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, если признанная величина чистых активов и обязательств, включая гудвил, выше, чем инвестиция (и любые другие статьи, которые входили в состав чистой инвестиции организации), признание которых было прекращено;

(б) корректировать нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, если чистая величина признанных активов и обязательств, включая гудвил, ниже, чем инвестиция (и любые другие статьи, которые входили в состав чистой инвестиции организации), признание которых было прекращено.

C10 При переходе от метода долевого участия к учету активов и обязательств организация должна представить сверку инвестиции, признание которой было

прекращено, и признанных активов и обязательств, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода.

C11 Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, не применяется, если организация признает активы и обязательства, связанные с ее долей участия в совместных операциях.

Переходные положения для отдельной финансовой отчетности организации

C12 Организация, которая в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 ранее отражала свою долю участия в совместных операциях в отдельной финансовой отчетности как инвестицию, учитываемую по первоначальной стоимости, или в соответствии с МСФО (IFRS) 9, должна:

(a) прекратить признание инвестиции и признать активы и обязательства в отношении своей доли участия в совместных операциях на сумму, определенную в соответствии с пунктами C7-C9;

(b) представить сверку между инвестицией, признание которой было прекращено, и признанными активами и обязательствами, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода.

C13 Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, не применяется, если организация признает активы и обязательства, связанные с ее долей участия в совместных операциях, в своей отдельной финансовой отчетности в результате применения требований переходных положений в отношении совместных операций, приведенных в пункте C12.

Ссылка на «непосредственно предшествующий период»

C13A Несмотря на отсылку к «непосредственно предшествующему периоду» в пунктах C2-C12, организация также вправе, но не обязана представлять скорректированную сравнительную информацию за более ранние представленные периоды. Если организация все же представляет скорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то все указания на «непосредственно предшествующий период» в пунктах C2-C12 должны рассматриваться как указания на «самый ранний из представленных скорректированных сравнительных периодов».

C13B Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что эта информация была подготовлена на другой основе, и дать пояснения в отношении основы подготовки такой информации.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

C14 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, любая ссылка в настоящем стандарте на МСФО (IFRS) 9 должна истолковываться как ссылка на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Прекращение действия других МСФО

C15 Настоящий стандарт заменяет собой следующие МСФО:

- (a) МСФО (IAS) 31 «*Участие в совместном предпринимательстве*»; и
- (b) Разъяснение ПКР (SIC) - 13 «*Совместно контролируемые организации - немонетарные вклады участников*».

*Приложение 39
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление требования к организации о раскрытии информации, которая позволяет пользователям ее финансовой отчетности оценить:

- (a) **характер ее участия в других организациях и связанные с ним риски; и**
- (b) **влияние такого участия на ее финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки.**

Достижение цели

2 Для того чтобы достичь цели, изложенной в пункте 1, организация должна раскрыть:

- (a) **существенные суждения и допущения, которые она приняла при установлении:**

- (i) характера своего участия в другой организации или деятельности;
 - (ii) вида соглашения о совместном предпринимательстве, в котором она имеет свою долю участия (пункты 7-9);
 - (iii) того, что она отвечает определению инвестиционной организации, если применимо (пункт 9А); и
- (b) информацию о ее участии в:
- (i) дочерних организациях (пункты 10-19);
 - (ii) совместном предпринимательстве и ассоциированных организациях (пункты 20-23); и
 - (iii) *структурированных организациях*, которые не контролируются организацией (неконсолидируемые структурированные организации) (пункты 24-31).

3 Если раскрытие информации, требуемой настоящим стандартом, вместе с раскрытием информации, требуемой другими стандартами, не удовлетворяет цели, изложенной в пункте 1, организация должна указать, какая дополнительная информация необходима для достижения данной цели.

4 Организация должна установить степень детализации, необходимую для достижения цели раскрытия информации, и то, насколько большое значение следует придавать каждому из требований настоящего стандарта. Она должна объединять или детализировать раскрываемую информацию таким образом, чтобы полезная информация не затерялась в результате включения в раскрытие большого количества незначительных деталей или при объединении пунктов с различными характеристиками (см. пункты В2-В6).

Сфера применения

5 Настоящий стандарт должен применяться организацией, имеющей долю участия в любом из нижеперечисленного:

- (a) дочерних организациях;
- (b) соглашениях о совместном предпринимательстве (то есть совместных операциях или совместных предприятиях);
- (c) ассоциированных организациях;
- (d) неконсолидируемых структурированных организациях.

6 Настоящий стандарт не применяется в отношении следующего:

- (a) программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных программ вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам*»;
- (b) отдельной финансовой отчетности организации, к которой применяется МСФО (IAS) 27 «*Отдельная финансовая отчетность*». Однако если организация имеет доли участия в неконсолидируемых структурированных организациях и составляет только

отдельную финансовую отчетность, она должна применять требования, предусмотренные пунктами 24-31, при подготовке такой отдельной финансовой отчетности;

(с) доли участия, которую имеет организация, участвующая в соглашении о совместном предпринимательстве, но не осуществляющая при этом совместный контроль над ним, за исключением случаев, когда такое участие позволяет оказывать значительное влияние на деятельность или представляет собой долю участия в структурированной организации;

(d) доли участия в другой организации, которая отражается в учете в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*». Однако организация должна применять настоящий стандарт:

(i) в том случае, когда такая доля участия представляет собой долю участия в ассоциированной организации или совместном предприятии, которое в соответствии с МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия*» оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка; или

(ii) в том случае, когда такая доля участия представляет собой долю участия в неконсолидируемой структурированной организации.

Существенные суждения и допущения

7 Организация должна раскрывать информацию о существенных суждениях и допущениях, которые она приняла (и изменениях в таких суждениях и допущениях) при определении:

(a) того, что она имеет контроль над другой организацией, то есть объектом инвестиций, в соответствии с описанием, приведенным в пунктах 5 и 6 МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*»;

(b) того, что она имеет совместный контроль над деятельностью или оказывает значительное влияние на другую организацию; и

(с) вида соглашения о совместном предпринимательстве (то есть совместные операции или совместное предприятие) в том случае, если деятельность организована в виде отдельной структуры.

8 Существенные суждения и допущения, раскрываемые в соответствии с пунктом 7, включают в себя суждения и допущения, принимаемые организацией в случае изменения фактов и обстоятельств, при котором заключение о том, имеет ли она контроль, совместный контроль или значительное влияние, меняется в течение отчетного периода.

9 Для того чтобы выполнить требования пункта 7, организация должна раскрыть, например, существенные суждения и допущения, принятые при определении того, что:

(a) она не контролирует другую организацию даже в том случае, когда она имеет больше половины прав голоса другой организации;

(b) она контролирует другую организацию даже в том случае, когда она имеет меньше половины прав голоса другой организации;

(с) она является агентом или принципалом (см. пункты 58-72 МСФО (IFRS) 10);

(d) она не оказывает значительного влияния даже в том случае, когда она имеет 20 процентов или более от прав голоса другой организации;

(е) она оказывает значительное влияние даже в том случае, когда она имеет менее 20 процентов от прав голоса другой организации.

Статус инвестиционной организации

9А Если материнская организация устанавливает, что в соответствии с пунктом 27 МСФО (IFRS) 10 она является инвестиционной организацией, то данная инвестиционная организация должна раскрыть информацию о существенных суждениях и допущениях, принятых ею при определении того, что она является инвестиционной организацией. Если данная инвестиционная организация не обладает одной или более типичными характеристиками инвестиционной организации (см. пункт 28 МСФО (IFRS) 10), то она должна раскрыть причины, на основании которых ею был сделан вывод о том, что она все же является инвестиционной организацией.

9В Если организация становится либо прекращает быть инвестиционной организацией, она должна раскрыть информацию об изменении ее статуса как инвестиционной организации вместе с причинами его изменения. Кроме того, организация, которая становится инвестиционной организацией, должна раскрыть информацию о влиянии изменения ее статуса на финансовую отчетность за представленный период, включая:

(а) общую сумму справедливой стоимости дочерних организаций, консолидация которых прекращена на дату изменения статуса;

(b) общую сумму прибыли или убытка, если имеет место, рассчитанную в соответствии с пунктом В101 МСФО (IFRS) 10; и

(с) статью (статьи) в составе прибыли или убытка, в рамках которой (которых) отражен соответствующий доход или расход (если он не представляется отдельно).

Участие в дочерних организациях

10 Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям ее консолидированной финансовой отчетности

(а) понять:

(i) структуру группы; и

(ii) долю, которая относится к деятельности и денежным потокам неконтролирующей доли участия группы (пункт 12); и

(b) оценить:

(i) характер и степень значительных ограничений ее возможности получить доступ или использовать активы группы и урегулировать обязательства группы (пункт 13);

(ii) характер и изменение рисков, связанных с ее участием в консолидируемых структурированных организациях (пункты 14-17);

(iii) последствия изменений ее доли владения в дочерней организации, которые не приводят к утрате контроля (пункт 18); и

(iv) последствия утраты контроля над дочерней организацией в течение отчетного периода (пункт 19).

11 Если финансовая отчетность дочерней организации, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, составляется на дату или за период, который отличается от даты или периода консолидированной финансовой отчетности (см. пункты B92 и B93 МСФО (IFRS) 10), организация должна раскрыть:

(a) дату конца отчетного периода финансовой отчетности данной дочерней организации; и

(b) причину использования другой даты или периода.

Доля, которая относится к деятельности и денежным потокам неконтролирующей доли участия группы

12 По каждой из своих дочерних организаций, в которых имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, должна раскрываться следующая информация:

(a) наименование дочерней организации;

(b) основное место осуществления деятельности (и страна юридической регистрации, если она отличается от основного места осуществления деятельности) дочерней организации;

(c) соотношение долей владения, которые имеют неконтролирующие доли участия;

(d) соотношение прав голоса, которые имеют неконтролирующие доли участия, если оно отличается от соотношения долей владения;

(e) прибыль или убыток, относимый на неконтролирующие доли участия дочерней организации в течение отчетного периода;

(f) накопленные неконтролирующие доли участия дочерней организации на конец отчетного периода;

(g) обобщенная финансовая информация о дочерней организации (см. пункт B10).

Характер и степень значительных ограничений

13 Организация должна раскрыть:

(а) значительные ограничения (например, ограничения, установленные законом или предусмотренные договором, и ограничения регулирующих органов) ее возможности получить доступ или использовать активы группы и урегулировать обязательства группы, такие как:

(i) те, которые ограничивают возможность материнской организации или ее дочерних организаций передавать денежные средства или другие активы другим организациям группы (или от имени других организаций группы);

(ii) гарантии или другие требования, которые могут ограничить дивиденды и другие виды распределения капитала, выплачиваемые другим организациям группы (или от имени других организаций группы), или займы и авансы, предоставленные другим организациям группы (или полученные от других организаций группы);

(b) характер и степень, в которой права защиты интересов неконтролирующих долей участия могут значительно ограничить возможность организации получить доступ или использовать активы группы и урегулировать обязательства группы (например, в том случае, когда материнская организация обязана урегулировать обязательства дочерней организации до урегулирования своих собственных обязательств или когда требуется разрешение неконтролирующих долей участия либо для получения доступа к активам дочерней организации, либо для урегулирования обязательств дочерней организации);

(с) значения балансовой стоимости активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности, к которым применяются данные ограничения.

Характер рисков, связанных с участием организации в консолидируемых структурированных организациях

14 Организация должна раскрыть информацию об условиях любых соглашений, которые могут потребовать от материнской организации или ее дочерних организаций оказания финансовой поддержки консолидируемой структурированной организации, включая события или обстоятельства, которые могут привести к возникновению риска убытка у отчитывающейся организации (например, соглашения о ликвидности или факторы, влияющие на рейтинг кредитоспособности, связанные с обязанностями купить активы структурированной организации или оказать финансовую поддержку).

15 Если в течение отчетного периода материнская организация или любая из ее дочерних организаций, не имея соответствующей предусмотренной договором обязанности, оказала финансовую или иную поддержку консолидируемой структурированной организации (например, путем приобретения активов структурированной организации или выпущенных ею инструментов), организация должна раскрыть:

(а) вид и сумму оказанной поддержки, включая ситуации, в которых материнская организация или ее дочерние организации помогли структурированной организации получить финансовую поддержку; и

(b) причины оказания такой поддержки.

16 Если в течение отчетного периода материнская организация или любая из ее дочерних организаций, не имея соответствующей предусмотренной договором обязанности, оказала финансовую или иную поддержку ранее неконсолидируемой структурированной организации и такая поддержка привела к тому, что организация

получила контроль над структурированной организацией, то организация должна предоставить объяснение соответствующих факторов, которые повлияли на принятие такого решения.

17 Организация должна раскрыть любые текущие намерения по оказанию финансовой или иной поддержки консолидируемой структурированной организации, включая намерения помочь структурированной организации получить финансовую поддержку.

Последствия изменений доли владения материнской организации в дочерней организации, которые не приводят к утрате контроля

18 Организация должна представить информацию, описывающую влияние, оказываемое на собственный капитал, относящийся к собственникам материнской организации, любыми изменениями ее доли владения в дочерней организации, которые не приводят к утрате контроля.

Последствия утраты контроля над дочерней организацией в течение отчетного периода

19 Организация должна раскрыть информацию о прибыли или убытке, при наличии таковых, рассчитанных в соответствии с пунктом 25 МСФО (IFRS) 10, и о:

(а) части такой прибыли или убытка, относимой на оценку любых оставшихся инвестиций в бывшую дочернюю организацию и отражаемой по справедливой стоимости на дату утраты контроля; и

(б) статье (статьях) отчетности в составе прибыли или убытка, в которой (которых) данный доход или убыток был признан (если он не представляется отдельно).

Доли участия в неконсолидируемых дочерних организациях (инвестиционные организации)

19А Инвестиционная организация, которая в соответствии с МСФО (IFRS) 10 обязана применить исключение в отношении консолидации и вместо этого учитывать свою инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, должна раскрыть этот факт.

19В Инвестиционная организация должна раскрыть следующую информацию в отношении каждой неконсолидируемой дочерней организации:

(а) название дочерней организации;

(б) основное место ведения деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от основного места ведения деятельности) дочерней организации; и

(с) долю владения, удерживаемую инвестиционной организацией, и долю имеющихся прав голоса (если отличается).

19С Если инвестиционная организация является материнской организацией по отношению к другой инвестиционной организации, то материнская организация также должна раскрыть информацию, требуемую пунктами 19В(а)-(с), в отношении инвестиций, контролируемых дочерней инвестиционной организацией. Данная информация может быть раскрыта путем включения в финансовую отчетность материнской организации финансовой отчетности дочерней организации (дочерних организаций), содержащей вышеуказанную информацию.

19D Инвестиционная организация должна раскрыть следующую информацию:

(а) характер и масштаб значительных ограничений (например, являющихся следствием соглашений о предоставлении заемных средств, требований регулирующих органов или соглашений) возможности неконсолидируемой дочерней организации передать средства инвестиционной организации в форме дивидендов, выплачиваемых денежными средствами, либо погасить займы или авансы, предоставленные ей инвестиционной организацией; и

(b) существующие договорные обязательства по будущим операциям или любые намерения по предоставлению финансовой либо иной поддержки неконсолидируемой дочерней организации, включая договорные обязательства или намерения по оказанию дочерней организации помощи в получении финансовой поддержки.

19Е Если в течение отчетного периода инвестиционная организация или какая-либо из ее дочерних организаций предоставила неконсолидируемой дочерней организации финансовую или иную поддержку (например, приобретение активов дочерней организации или выпущенных ею инструментов либо оказание помощи дочерней организации в получении финансовой поддержки), при отсутствии предусмотренной договором обязанности по ее предоставлению, она должна раскрыть следующую информацию:

(а) вид и сумму поддержки, предоставленной каждой неконсолидируемой дочерней организации; и

(b) причины предоставления такой поддержки.

19F Инвестиционная организация должна раскрыть условия всех соглашений, по которым от данной организации или ее неконсолидируемых дочерних организаций может потребоваться предоставление финансовой поддержки неконсолидируемой контролируемой структурированной организации, включая события или обстоятельства, в которых у отчитывающейся организации может возникнуть убыток (например, соглашения о предоставлении ликвидности или условия, связанные с изменением кредитного рейтинга, приводящие к возникновению обязательств по приобретению активов структурированной организации либо по оказанию финансовой поддержки).

19G Если в течение отчетного периода инвестиционная организация или какая-либо из ее неконсолидируемых дочерних организаций предоставила, в отсутствие предусмотренной договором обязанности на такое предоставление, неконсолидируемой структурированной организации, которую инвестиционная организация не контролировала, финансовую или иную поддержку и если предоставление такой поддержки привело к тому, что инвестиционная организация получила контроль над структурированной организацией, то инвестиционная организация должна раскрыть информацию, разъясняющую значимые факторы, учитывавшиеся при принятии решения о предоставлении такой поддержки.

Участие в соглашениях о совместном предпринимательстве и ассоциированных организациях

20 Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности оценить:

(a) характер, степень и финансовые последствия ее участия в соглашениях о совместном предпринимательстве и ассоциированных организациях, включая характер и последствия ее договорных отношений с другими инвесторами, с которыми она осуществляет совместный контроль над совместным предпринимательством и ассоциированными организациями или оказывает на них значительное влияние (пункты 21 и 22); и

(b) характер и изменение рисков, связанных с ее участием в совместных предприятиях и ассоциированных организациях (пункт 23).

Характер, степень и финансовые последствия участия организации в соглашениях о совместном предпринимательстве и ассоциированных организациях

21 Организация должна раскрыть следующее:

(a) для каждого соглашения о совместном предпринимательстве и ассоциированной организации, которые являются существенными для отчитывающейся организации:

(i) наименование совместного предпринимательства или ассоциированной организации;

(ii) характер отношений между организацией и совместным предпринимательством или ассоциированной организацией (например, описание характера действий, осуществляемых в рамках соглашения о совместном предпринимательстве, или действий ассоциированной организации и того, являются ли они стратегически важными для деятельности организации);

(iii) основное место ведения деятельности (и страна юридической регистрации, в случае необходимости и если она отличается от основного места осуществления деятельности) в рамках соглашения о совместном предпринимательстве или действий ассоциированной организации;

(iv) процент доли владения или прав участия в прибыли организации и, если они не совпадают, процент прав голоса (если применимо);

(b) по каждому совместному предприятию и ассоциированной организации, которые являются существенными для отчитывающейся организации:

(i) оценивается ли инвестиция в совместное предприятие или ассоциированную организацию с использованием метода долевого участия или по справедливой стоимости;

(ii) обобщенную финансовую информацию о совместном предприятии или ассоциированной организации как указано в пунктах B12 и B13;

(iii) если совместное предприятие или ассоциированная организация отражается в учете с использованием метода долевого участия, справедливую стоимость ее инвестиции в совместное предприятие или ассоциированную организацию при наличии рыночной котировки на инвестицию;

(c) финансовую информацию, в соответствии с пунктом B16, об инвестициях организации в совместные предприятия и ассоциированные организации, которые не являются существенными по отдельности:

(i) в совокупности по всем совместным предприятиям, которые являются несущественными по отдельности, а также отдельно;

(ii) в совокупности по всем ассоциированным организациям, которые являются несущественными по отдельности.

21А Инвестиционная организация не обязана раскрывать информацию, требуемую пунктами 21(b)-21(c).

22 Организация должна также раскрыть следующее:

(a) характер и степень влияния любых значительных ограничений (например, возникающих в результате заключения соглашений о заимствовании, установления требований регулирующих органов или заключения соглашений между инвесторами, осуществляющими совместный контроль или оказывающими значительное влияние на совместное предприятие или ассоциированную организацию) на возможность совместных предприятий или ассоциированных организаций передавать средства организации в форме наличных дивидендов или погашать займы или авансы, выданные организацией;

(b) если финансовая отчетность совместного предприятия или ассоциированной организации, используемая при применении метода долевого участия, составляется на дату или за период, который отличается от даты или периода организации:

(i) дату конца отчетного периода финансовой отчетности данного совместного предприятия или ассоциированной организации; и

(ii) причину использования другой даты или периода;

(c) непризнанную долю в убытках совместного предприятия или ассоциированной организации как за отчетный период, так и кумулятивно, если организация прекратила признавать свою долю в убытках совместного предприятия или ассоциированной организации при применении метода долевого участия.

Риски, связанные с участием организации в совместных предприятиях и ассоциированных организациях

23 Организация должна раскрыть следующее:

(a) договорные обязательства по будущим операциям, которые она имеет в отношении своих совместных предприятий, отдельно от суммы других обязательств как указано в пунктах B18-B20;

(b) в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», за исключением случаев малой вероятности возникновения убытка, условные обязательства, принятые в отношении ее долей участия в совместных предприятиях или ассоциированных организациях (включая ее долю в условных обязательствах, принятых вместе с другими инвесторами, осуществляющими совместный контроль или оказывающими значительное влияние на совместные предприятия или ассоциированные организации), отдельно от суммы других условных обязательств.

Участие в неконсолидируемых структурированных организациях

24 Организация должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям ее финансовой отчетности:

(a) понять характер и степень ее участия в неконсолидируемых структурированных организациях (пункты 26-28); и

(b) оценить характер и изменение рисков, связанных с ее участием в неконсолидируемых структурированных организациях (пункты 29-31).

25 Информация, требуемая в соответствии с пунктом 24(b), включает в себя информацию о подверженности организации риску, возникающему в связи с ее участием в неконсолидируемых структурированных организациях в предыдущие периоды (например, оказание спонсорской помощи структурированной организации), даже если организация больше не имеет договорного участия в структурированной организации на отчетную дату.

25A Инвестиционная организация не обязана раскрывать информацию, требуемую пунктом 24, в отношении неконсолидируемой структурированной организации, которую она контролирует и в отношении которой она раскрывает информацию, требуемую пунктами 19A-19G.

Характер участия

26 Организация должна раскрыть качественную и количественную информацию о своих долях участия в неконсолидируемых структурированных организациях, включая среди прочего характер, цель, масштаб и виды деятельности структурированной организации и способы финансирования структурированной организации.

27 Если организация оказывала спонсорскую поддержку неконсолидируемой структурированной организации, в отношении которой она не представляет информацию, требуемую в соответствии с пунктом 29 (например, потому, что она не имеет доли участия в данной организации на отчетную дату), организация должна раскрыть следующее:

(a) как она определила, каким структурированным организациям она оказывала спонсорскую поддержку;

(b) доход от указанных структурированных организаций за отчетный период, включая описание представленных видов дохода; и

(c) балансовую стоимость (на момент передачи) всех активов, переданных указанным структурированным организациям в течение отчетного периода.

28 Организация должна представлять информацию в соответствии с пунктами 27(b) и (c) в табличном формате, за исключением случаев, когда другой формат является наиболее приемлемым, и классифицировать свою спонсорскую деятельность по соответствующим категориям (см. пункты B2-B6).

Характер рисков

29 Организация должна раскрыть в табличном формате, за исключением случаев, когда другой формат является наиболее приемлемым, следующую сводную информацию:

(a) значения балансовой стоимости активов и обязательств, признанных в ее финансовой отчетности в отношении ее долей участия в неконсолидируемых структурированных организациях;

(b) статьи отчетности в отчете о финансовом положении, в составе которых были признаны данные активы и обязательства;

(c) сумму, которая лучше всего представляет максимальную подверженность организации риску убытка, возникающему в связи с ее долями участия в неконсолидируемых структурированных организациях, включая описание того, как максимальная подверженность риску убытка была установлена. Если организация не может выразить количественно свою максимальную подверженность убыткам, возникающим в связи с ее долями участия в неконсолидируемых структурированных организациях, она должна раскрыть этот факт и его причины;

(d) сравнение значений балансовой стоимости активов и обязательств организации, которые относятся к ее долям участия в неконсолидируемых структурированных организациях, и максимальную подверженность организации риску убытка, возникающему в связи с участием в указанных организациях.

30 Если в течение отчетного периода организация, не имея соответствующей предусмотренной договором обязанности, оказала финансовую или иную поддержку неконсолидируемой структурированной организации, в которой она ранее имела долю участия или имеет долю участия в текущий момент времени (например, путем приобретения активов структурированной организации или выпущенных ею инструментов), организация должна раскрыть:

(a) вид и сумму оказанной поддержки, включая ситуации, в которых организация помогала структурированной организации получить финансовую поддержку; и

(b) причины оказания такой поддержки.

31 Организация должна раскрыть любые текущие намерения по оказанию финансовой или иной поддержки неконсолидируемой структурированной организации, включая намерения помочь структурированной организации получить финансовую поддержку.

Приложение А

Определение терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Доход от структурированной организации	В контексте настоящего стандарта доход от структурированной организации включает среди прочего многократные и однократные гонорары, процентный доход, дивиденды, прибыль или убытки при переоценке или прекращении признания долей участия в структурированных организациях, а также прибыль или убытки от передачи активов и обязательств структурированной организации.
Участие в другой организации	<p>В контексте настоящего стандарта под участием в другой организации подразумевается предусмотренное или не предусмотренное договором участие, которое подвергает организацию рискам, связанным с переменным характером дохода от деятельности другой организации. Участие в другой организации среди прочего может подтверждаться тем, что организация является держателем долевых или долговых инструментов, а также другими формами участия, такими как финансирование, поддержка ликвидности, поддержка кредитного качества и гарантии. Оно включает в себя средства, с помощью которых организация осуществляет контроль или совместный контроль или оказывает значительное влияние на другую организацию. Организация не всегда считается имеющей долю участия в другой организации только на основании типичных отношений «поставщик - клиент».</p> <p>В пунктах В7-В9 представляется дополнительная информация об участии в других организациях.</p> <p>В пунктах В55-В57 МСФО (IFRS) 10 дается объяснение переменного характера дохода.</p>
Структурированная организация	<p>Организация, организованная таким образом, что права голоса или аналогичные права не являются доминирующим фактором при определении того, кто контролирует организацию, например, если права голоса связаны исключительно с административными задачами, а руководство значимой деятельностью осуществляется на основе соглашений.</p> <p>В пунктах В22-В24 представляется дополнительная информация о структурированных организациях.</p>

Следующие термины определены в МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года), МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» и используются в настоящем стандарте в значениях, установленных в указанных МСФО:

- ассоциированная организация;
- консолидированная финансовая отчетность;
- контроль над организацией;
- метод долевого участия;
- группа;
- инвестиционная организация;
- соглашение о совместном предпринимательстве;

- совместный контроль;
- совместные операции;
- совместное предприятие;
- неконтролирующая доля участия;
- материнская организация;
- права защиты интересов неконтролирующих участников;
- значимая деятельность;
- отдельная финансовая отчетность;
- отдельная структура;
- значительное влияние;
- дочерняя организация.

Приложение В

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Приложение описывает применение пунктов 1-31 и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

В1 Примеры, представленные в настоящем приложении, иллюстрируют гипотетические ситуации. Несмотря на то что некоторые аспекты данных примеров могут присутствовать в реальных ситуациях, все важные факты и обстоятельства определенных реальных ситуаций должны оцениваться при применении МСФО (IFRS) 12.

Агрегирование информации (пункт 4)

В2 Организация должна решить, исходя из конкретных обстоятельств, насколько подробную информацию ей необходимо представить, чтобы удовлетворить информационные потребности пользователей, и какое значение следует придать различным аспектам дополнительной информации. Необходимо найти равновесие между перегруженностью финансовой отчетности излишними деталями, которые, возможно, не помогут пользователям финансовой отчетности, и затуманиванием информации в результате избыточного ее обобщения.

В3 Организация может агрегировать информацию, раскрываемую в соответствии с настоящим стандартом, в отношении долей участия в аналогичных организациях, если агрегирование информации соответствует цели раскрытия информации и требованию пункта В4 и представляемая информация не может затеряться. Организация должна

раскрыть информацию о том, как она агрегировала информацию о своих долях участия в аналогичных организациях.

В4 Организация должна отдельно представлять информацию о своем участии в:

- (a) дочерних организациях;
- (b) совместных предприятиях;
- (c) совместных операциях;
- (d) ассоциированных организациях; и
- (e) неконсолидируемых структурированных организациях.

В5 При определении возможности агрегирования информации организация должна рассматривать количественную и качественную информацию о различных характеристиках риска и дохода каждой организации, которую она рассматривает с целью агрегирования информации, а также значение каждой такой организации для отчитывающейся организации. Организация должна раскрывать информацию в таком порядке, который позволял бы четко объяснять пользователям финансовой отчетности характер и размер доли ее участия в указанных других организациях.

В6 Ниже представлены примеры приемлемых уровней агрегирования информации в пределах классов организаций, указанных в пункте В4:

- (a) характер деятельности (например, научно-исследовательская организация, организация, занимающаяся секьюритизацией револьверных кредитных карт);
- (b) классификация отраслей;
- (c) география (например, страна или регион).

Участие в других организациях

В7 Под участием в другой организации подразумевается предусмотренное или не предусмотренное договором участие, которое подвергает отчитывающуюся организацию рискам, связанным с переменным характером дохода от деятельности другой организации. Рассмотрение цели и структуры другой организации может помочь отчитывающейся организации при установлении того, имеет ли она долю участия в данной организации, и, следовательно, обязана ли она раскрывать информацию в соответствии с настоящим стандартом. Данная оценка должна включать рассмотрение рисков, создаваемых другой организацией, и рисков, которые другая организация предполагает передать отчитывающейся организации и другим сторонам.

В8 Отчитывающаяся организация обычно подвержена рискам, связанным с переменным характером дохода от деятельности другой организации, в силу того, что она является держателем инструментов (таких как долевыми или долговыми инструментами, выпущенными другой организацией) или участвует в другой деятельности, нейтрализующей переменный характер дохода. К примеру, предположим, что структурированная организация является держателем кредитного портфеля. Структурированная организация приобретает своп кредитного дефолта от другой организации (отчитывающейся организации) с целью своей защиты от дефолта по

выплате процента и основной суммы долга. Отчитывающаяся организация участвует в деятельности, которая подвергает ее рискам, связанным с переменным характером дохода от деятельности структурированной организации, поскольку своп кредитного дефолта нейтрализует переменный характер доходов структурированной организации.

В9 Некоторые инструменты предназначены для передачи риска от отчитывающейся организации другой организации. Такие инструменты придают переменный характер доходам другой организации, но, как правило, не подвергают отчитывающуюся организацию рискам, связанным с переменным характером доходов от деятельности другой организации. К примеру, предположим, что структурированная организация учреждена с целью обеспечения инвестиционных возможностей для инвесторов, которые намерены принять кредитный риск организации Z (организация Z не является связанной стороной ни одной из сторон, вовлеченных в деятельность). Структурированная организация получает финансирование посредством выпуска данным инвесторам векселей, которые связаны с кредитным риском организации Z (векселя), и использует поступления для инвестирования портфеля безрисковых финансовых активов. Структурированная организация принимает кредитный риск организации Z, заключив своп кредитного дефолта (СКД) с контрагентом по свопу. В соответствии с СКД кредитный риск организации Z переходит к структурированной организации в обмен на вознаграждение, выплачиваемое контрагентом по свопу. Инвесторы структурированной организации получают более высокий доход, который отражает как доход структурированной организации от ее портфеля активов, так и вознаграждение по СКД. Контрагент по свопу не имеет доли участия в структурированной организации, подвергающей его рискам, связанным с переменным характером дохода от деятельности структурированной организации, потому что в соответствии с СКД переменный характер доходов передается структурированной организации, а не нейтрализуется.

Обобщенная финансовая информация по дочерним организациям, совместным предприятиям и ассоциированным организациям (пункты 12 и 21)

В10 В отношении каждой дочерней организации, в которой имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, должна раскрываться следующая информация:

(а) дивиденды, выплачиваемые неконтролирующим долям участия;

(б) обобщенная финансовая информация об активах, обязательствах, прибыли или убытке и денежных потоках дочерней организации, которая позволяет пользователям получить представление о доле, которую неконтролирующие доли участия имеют в деятельности и денежных потоках группы. Такая информация может среди прочего включать, к примеру, оборотные активы, внеоборотные активы, краткосрочные обязательства, долгосрочные обязательства, выручку, прибыль или убыток и общий совокупный доход.

В11 Обобщенная финансовая информация, требуемая в соответствии с пунктом В10(б), должна представлять собой суммы до исключения взаиморасчетов между компаниями группы.

B12 В отношении каждого совместного предприятия и ассоциированной организации, которые являются существенными для отчитывающейся организации, организация должна раскрыть следующее:

(a) дивиденды, полученные от совместного предприятия или ассоциированной организации;

(b) обобщенную финансовую информацию по совместному предприятию или ассоциированной организации (см. пункты B14 и B15), включая среди прочего:

(i) оборотные активы;

(ii) внеоборотные активы;

(iii) краткосрочные обязательства;

(iv) долгосрочные обязательства;

(v) выручку;

(vi) прибыль или убыток от продолжающейся деятельности;

(vii) прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности;

(viii) прочий совокупный доход;

(ix) общий совокупный доход.

B13 В дополнение к обобщенной финансовой информации, требуемой в соответствии с пунктом B12, в отношении каждого совместного предприятия, которое является существенным для отчитывающейся организации, организация должна раскрыть сумму:

(a) денежных средств и их эквивалентов, включенных в пункт B12(b)(i);

(b) текущих финансовых обязательств (за исключением торговой и прочей кредиторской задолженности и оценочных обязательств), включенных в пункт B12(b)(iii);

(c) долгосрочных финансовых обязательств (за исключением торговой и прочей кредиторской задолженности и оценочных обязательств), включенных в пункт B12(b)(iv);

(d) амортизации;

(e) процентного дохода;

(f) процентного расхода;

(g) расхода или дохода по налогу на прибыль;

B14 Обобщенная финансовая информация, представленная в соответствии с пунктами B12 и B13, должна представлять собой суммы, включенные в финансовую отчетность совместного предприятия или ассоциированной организации, подготовленную и представленную в соответствии с МСФО (а не долю организации в данных суммах). Если организация отражает в учете свою долю участия в совместном предприятии или ассоциированной организации, используя метод долевого участия:

(a) суммы, включенные в финансовую отчетность совместного предприятия или ассоциированной организации, подготовленную и представленную в соответствии с МСФО, должны корректироваться для отражения корректировок, внесенных организацией при использовании метода долевого участия, таких как корректировки

справедливой стоимости, внесенные на момент приобретения, и корректировки с учетом различий в учетной политике;

(b) организация должна предоставить сверку представленной обобщенной финансовой информации с балансовой стоимостью ее доли участия в совместном предприятии или ассоциированной организации.

B15 Организация может представлять обобщенную финансовую информацию, требуемую в соответствии с пунктами B12 и B13, на основе финансовой отчетности совместного предприятия или ассоциированной организации, если:

(a) организация оценивает свою долю участия в совместном предприятии или ассоциированной организации по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года); и

(b) совместное предприятие или ассоциированная организация не подготавливает и не представляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО и подготовка на данной основе была бы практически неосуществимой или привела бы к чрезмерным затратам.

В таком случае организация должна раскрыть основу подготовки обобщенной финансовой информации.

B16 Организация должна раскрыть совокупную балансовую стоимость своих долей участия во всех совместных предприятиях или ассоциированных организациях, несущественных по отдельности, которые отражаются в учете с использованием метода долевого участия. Организация должна также отдельно раскрыть совокупную сумму своей доли в следующих показателях таких совместных предприятий и ассоциированных организаций:

- (a) прибыль или убыток от продолжающейся деятельности;
- (b) прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности;
- (c) прочий совокупный доход;
- (d) общий совокупный доход.

Организация раскрывает информацию в отношении совместных предприятий отдельно от информации в отношении ассоциированных организаций.

B17 Если доля участия организации в дочерней организации, совместном предприятии или ассоциированной организации (или часть ее доли участия в совместном предприятии или ассоциированной организации) классифицируется как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», организация не обязана раскрывать обобщенную финансовую информацию по данной дочерней организации, совместному предприятию или ассоциированной организации в соответствии с пунктами B10-B16.

Договорные обязательства по будущим операциям, связанные с совместными предприятиями (пункт 23(a))

B18 Организация должна раскрыть общую сумму договорных обязательств по будущим операциям, которые она приняла, но не признала, на отчетную дату (включая ее

долю в договорных обязательствах, принятых вместе с другими инвесторами, с которыми она осуществляет совместный контроль над совместным предприятием) в отношении своих долей участия в совместных предприятиях. Договорными обязательствами по будущим операциям считаются обязательства, которые могут привести к будущему оттоку денежных средств или других ресурсов.

V19 Непризнанные договорные обязательства по будущим операциям, которые могут привести к будущему оттоку денежных средств или других ресурсов, включают:

(a) непризнанные договорные обязательства по будущим операциям по предоставлению средств или ресурсов, возникающие, например, в связи с:

(i) соглашениями о создании или приобретении совместного предприятия (которые, например, требуют от организации внесения средств в течение определенного периода);

(ii) капиталоемкими проектами, осуществляемыми совместным предприятием;

(iii) безусловными обязанностями по покупке, включая закупку оборудования, запасов или услуг, которые организация обязана купить у совместного предприятия или от его имени;

(iv) непризнанными договорными обязательствами по будущим операциям по предоставлению займов или иной финансовой поддержки совместному предприятию;

(v) непризнанными договорными обязательствами по будущим операциям по внесению ресурсов в совместное предприятие, таких как активы или услуги;

(vi) другими неаннулируемыми непризнанными договорными обязательствами по будущим операциям, касающимися совместного предприятия;

(b) непризнанные договорные обязательства по будущим операциям по приобретению доли владения другой стороны (или части такой доли владения) в совместном предприятии в случае, если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем.

V20 Требования и примеры, изложенные в пунктах V18 и V19, иллюстрируют некоторые виды раскрытия информации, требуемые в соответствии с пунктом 18 МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Участие в неконсолидируемых структурированных организациях (пункты 24-31)

Структурированные организации

V21 Структурированная организация - организация, учрежденная таким образом, что права голоса или аналогичные права не являются доминирующим фактором при определении того, кто контролирует организацию, например, если права голоса связаны исключительно с административными задачами, а руководство значимой деятельностью осуществляется на основе соглашений.

В22 Структурированная организация часто обладает всеми или некоторыми из следующих особенностей или признаков:

(а) ограниченная деятельность;

(b) специальная и четко определенная цель, например осуществление аренды, эффективной с точки зрения налогообложения, осуществление научно-исследовательской деятельности, обеспечение наличия источника капитала или финансирования организации или предоставление инвестиционной возможности инвесторам, передавая риски и выгоды, связанные с активами структурированной организации, инвесторам;

(c) недостаток собственного капитала, не позволяющий структурированной организации финансировать свою деятельность без субординированной финансовой поддержки;

(d) финансирование инвесторами в форме нескольких связанных между собой инструментов, которые создают концентрации кредитного или других рисков (транши).

В23 Примеры организаций, которые рассматриваются как структурированные организации, включают среди прочего:

(а) структуры, обеспечивающие секьюритизацию;

(b) обеспеченное активами финансирование;

(c) некоторые инвестиционные фонды.

В24 Организация, контролируемая с помощью прав голоса, не является структурированной организацией только потому, что, например, она получает финансирование от третьих лиц после реструктуризации.

Характер рисков, связанных с участием в неконсолидируемых структурированных организациях (пункты 29-31)

В25 Помимо информации, требуемой в соответствии с пунктами 29-31, организация должна раскрыть дополнительную информацию, которая необходима для достижения цели раскрытия информации в соответствии с пунктом 24(b).

В26 Ниже приведены примеры дополнительной информации, которая в зависимости от обстоятельств может оказаться уместной для оценки рисков, которым подвергается организация в том случае, если она имеет долю участия в неконсолидируемой структурированной организации:

(а) условия соглашения, которые могут потребовать от организации оказания финансовой поддержки неконсолидируемой структурированной организации (например, соглашения о ликвидности или факторы, влияющие на рейтинг кредитоспособности, связанные с обязанностями по покупке активов структурированной организации или по оказанию финансовой поддержки), включая следующее:

(i) описание событий или обстоятельств, которые могут привести к риску возникновения убытка у отчитывающейся организации;

(ii) существуют ли какие-либо условия, которые бы ограничили обязанность;

(iii) существуют ли какие-либо другие стороны, которые оказывают финансовую поддержку, и, если да, как соотносится обязанность отчитывающейся организации с обязанностями других таких сторон;

(b) убытки, понесенные организацией в течение отчетного периода в связи с ее участием в неконсолидируемых структурированных организациях;

(c) виды дохода, полученного организацией в течение отчетного периода в связи с ее участием в неконсолидируемых структурированных организациях;

(d) обязана ли организация поглощать убытки неконсолидируемой структурированной организации до их поглощения другими сторонами, максимальный лимит таких убытков для организации и (если приемлемо) ранжирование и суммы потенциальных убытков, понесенных сторонами, чьи доли участия ранжируются как более низкие, чем доля участия организации в неконсолидируемой структурированной организации;

(e) информация о любых соглашениях о ликвидности, гарантиях или других договорных обязательствах по будущим операциям перед третьими лицами, которые могут повлиять на справедливую стоимость или риск, связанный с участием организации в неконсолидируемых структурированных организациях;

(f) любые трудности, которые структурированная организация испытала в финансировании своей деятельности в течение отчетного периода;

(g) в отношении финансирования неконсолидируемой структурированной организации - формы финансирования (например, коммерческие или среднесрочные векселя) и их средневзвешенный срок обращения. Такая информация может включать анализ активов по срокам и финансирование неконсолидируемой структурированной организации, если структурированная организация имеет активы с большим сроком, финансируемые за счет средств более краткосрочного финансирования.

Приложение С

Дата вступления в силу и переходные положения

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

Дата вступления в силу и переходные положения

C1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

C1A Документом «Консолидированная финансовая отчетность, соглашения о совместном предпринимательстве и раскрытие информации об участии в других организациях: Руководство по переходным положениям» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, добавлены пункты C2A-C2B. Организация должна применять настоящие поправки для годовых периодов,

начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 12 для более раннего периода, она должна применить настоящие поправки для этого более раннего периода.

C1B Документом *«Инвестиционные организации»* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 2 и Приложение А, а также добавлены пункты 9А-9В, 19А-19G, 21А и 25А. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа *«Инвестиционные организации»*.

C2 Организации рекомендуется досрочно представить информацию, требуемую настоящим стандартом, до наступления годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Раскрытие какой-либо информации, требуемой настоящим стандартом, не обязывает организацию досрочно соблюдать все требования настоящего стандарта или применять МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года) и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

C2A Требования настоящего стандарта к раскрытию информации могут не применяться в отношении представленных периодов, начинающихся ранее, чем годовой период, непосредственно предшествующий первому годовому периоду, в отношении которого применяется МСФО (IFRS) 12.

C2B Требования к раскрытию информации, содержащиеся в пунктах 24-31, и соответствующие указания в пунктах В21-В26 настоящего стандарта могут не применяться в отношении представленных периодов, начинающихся ранее, чем первый годовой период, в отношении которого применяется МСФО (IFRS) 12.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

C3 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, любая ссылка на МСФО (IFRS) 9 должна истолковываться как ссылка на МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*.

*Приложение 40
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

Цель

1 Настоящий стандарт:

(а) дает определение *справедливой стоимости*;

(b) излагает в рамках одного МСФО основы для оценки справедливой стоимости; и

(c) требует раскрытия информации об оценках справедливой стоимости.

2 Справедливая стоимость - оценка, основанная на рыночных данных, а не оценка, специфичная для организации. В отношении некоторых активов и обязательств могут быть доступны наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. В отношении других активов и обязательств могут не быть доступными наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна - определить цену, по которой была бы осуществлена *обычная сделка* между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть *цену выхода* на дату оценки с позиции участника рынка, который удерживает указанный актив или является должником по указанному обязательству).

3 В тех случаях, когда цена на идентичный актив или обязательство не является наблюдаемой на рынке, организация оценивает справедливую стоимость, используя другой метод оценки, который обеспечивает максимальное использование релевантных *наблюдаемых исходных данных* и минимальное использование *ненаблюдаемых исходных данных*. Поскольку справедливая стоимость является оценкой, основанной на рыночных данных, она определяется с использованием таких допущений, которые участники рынка приняли бы во внимание при определении цены актива или обязательства, включая допущения о риске. Следовательно, намерение организации удержать актив или урегулировать или иным образом исполнить обязательство не имеет значения при оценке справедливой стоимости.

4 В определении справедливой стоимости особое внимание уделяется активам и обязательствам, потому что они являются основным объектом оценки для целей **бухгалтерского учета**. Кроме того, настоящий **стандарт** подлежит применению в отношении собственных долевых инструментов организации, оцениваемых по справедливой стоимости.

Сфера применения

5 Настоящий **стандарт** применяется в тех случаях, когда другой МСФО требует или разрешает производить оценку по справедливой стоимости или раскрывать информацию об оценках справедливой стоимости (включая оценки, такие как справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, основанные на справедливой стоимости, или раскрытие информации о таких оценках), за исключением случаев, предусмотренных пунктами 6 и 7.

6 Требования к оценке и раскрытию информации, предусмотренные настоящим МСФО, не применяются в отношении следующего:

(a) операций по выплатам на основе акций в сфере применения МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»;

(b) операций по аренде в сфере применения МСФО (IAS) 17 «Аренда»; и

(c) оценок, которые имеют некоторое сходство со справедливой стоимостью, но не являются справедливой стоимостью, таких как чистая возможная цена продажи в рамках МСФО (IAS) 2 «Запасы» или ценность использования в рамках МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

7 Информацию, требуемую к раскрытию настоящим стандартом, не требуется раскрывать в отношении:

(a) активов программы, оцениваемых по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;

(b) инвестиций пенсионной программы, оцениваемых по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»; и

(c) активов, для которых возмещаемая величина представляет собой справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие в соответствии с МСФО (IAS) 36.

8 Основы оценки справедливой стоимости, описанные в настоящем стандарте, применяются и к первоначальной, и к последующей оценке, если использование справедливой стоимости требуется или разрешается другими МСФО.

Оценка

Определение понятия «справедливая стоимость»

9 Настоящий стандарт определяет понятие «справедливая стоимость» как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

10 Пункт В2 описывает общий подход к оценке справедливой стоимости.

Актив или обязательство

11 Оценка справедливой стоимости осуществляется в отношении какого-либо конкретного актива или обязательства. Поэтому при оценке справедливой стоимости организация должна учитывать характеристики такого актива или обязательства, если участники рынка учитывали бы данные характеристики при определении цены этого актива или обязательства на дату оценки. Такие характеристики включают, например, следующее:

(a) состояние и местонахождение актива; и

(b) ограничения на продажу или использование актива при наличии таковых.

12 Влияние, оказываемое какой-либо определенной характеристикой на оценку, будет отличаться в зависимости от того, каким образом данная характеристика учитывалась бы участниками рынка.

13 Актив или обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости, могут представлять собой:

(а) либо отдельный актив или отдельное обязательство (например, финансовый инструмент или нефинансовый актив);

(b) либо группу активов, группу обязательств или группу активов и обязательств (например, единицу, генерирующую денежные потоки, или бизнес).

14 Представляет ли собой актив или обязательство отдельный актив или обязательство, группу активов, группу обязательств или группу активов и обязательств для целей признания или для целей раскрытия информации, зависит от его *единицы учета*. Единица учета для данного актива или обязательства определяется в соответствии с тем МСФО, который требует или разрешает его оценку по справедливой стоимости, за исключением случаев, предусмотренных настоящим МСФО.

Сделка

15 Оценка справедливой стоимости предполагает, что обмен актива или обязательства происходит в ходе обычной сделки между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях.

16 Оценка справедливой стоимости предполагает, что сделка с целью продажи актива или передачи обязательства осуществляется:

(а) на рынке, который является основным для данного актива или обязательства; или

(b) при отсутствии основного рынка, на рынке, наиболее выгодном в отношении данного актива или обязательства.

17 Организации нет необходимости перебирать полностью все возможные рынки для идентификации основного рынка или, при отсутствии такового, наиболее выгодного рынка, однако, она должна принимать во внимание всю информацию, которая является обоснованно доступной. При отсутствии доказательств обратного предполагается, что рынок, на котором организация обычно осуществляла бы сделки с целью продажи актива или передачи обязательства, является основным рынком или, при отсутствии основного рынка, наиболее выгодным рынком.

18 При наличии основного рынка для актива или обязательства оценка справедливой стоимости должна представлять собой цену на данном рынке (будь эта цена непосредственно наблюдаемой или рассчитанной с использованием другого метода оценки), даже если цена на другом рынке является потенциально более выгодной на дату оценки.

19 Организация должна иметь доступ к этому основному (или наиболее выгодному) рынку на дату оценки. Поскольку различные организации (и бизнесы в рамках этих организаций) ведут различные виды деятельности и могут иметь доступ к различным рынкам, то основным (или наиболее выгодным) рынком для одного и того же актива или

обязательства могут считаться разные рынки для разных организаций (и бизнесов в рамках этих организаций). Следовательно, вопрос об основном (или наиболее выгодном) рынке (и об участниках рынка соответственно) следует анализировать с позиций организации, допуская, таким образом, существование различий между организациями, осуществляющими различные виды деятельности.

20 Несмотря на то что организация должна иметь доступ к указанному рынку, нет необходимости в том, чтобы она была в состоянии продать определенный актив или передать определенное обязательство на дату оценки, чтобы иметь возможность оценить справедливую стоимость на основе цены, действующей на данном рынке.

21 Даже при отсутствии наблюдаемого рынка, обеспечивающего информацию о ценах продажи актива или передачи обязательства на дату оценки, оценка справедливой стоимости должна предполагать, что сделка осуществляется на указанную дату, если анализировать с позиций участника рынка, который держит данный актив или является должником по данному обязательству. Такая гипотетическая сделка обеспечивает основу, позволяющую расчетным путем определить цену продажи этого актива или передачи этого обязательства.

Участники рынка

22 Организация должна оценивать справедливую стоимость актива или обязательства, используя те допущения, которые использовали бы участники рынка при установлении цены на данный актив или данное обязательство при условии, что участники рынка действуют в своих лучших экономических интересах.

23 При формировании данных допущений организации нет необходимости идентифицировать конкретных участников рынка. Вместо этого организация должна идентифицировать общие характеристики, которые отличают участников рынка, принимая во внимание факторы, специфичные для всего перечисленного ниже:

- (a) актива или обязательства;
- (b) основного (или наиболее выгодного) рынка для актива или обязательства; и
- (c) участников рынка, с которыми организация вступила бы в сделку на данном рынке.

Цена

24 Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки.

25 Цена основного (или наиболее выгодного) рынка, использованная для оценки справедливой стоимости данного актива или обязательства, не должна корректироваться на *затраты по сделке*. Затраты по сделке должны отражаться в учете в соответствии с

другими МСФО. Затраты по сделке не являются характеристикой актива или обязательства; они, скорее, являются специфичными для сделки и будут отличаться в зависимости от того, каким образом организация вступает в сделку в отношении актива или обязательства.

26 Затраты по сделке не включают *транспортные затраты*. Если местонахождение является характеристикой актива (как это может быть, например, в случае с биржевым товаром), цена основного (или наиболее выгодного) рынка должна корректироваться с учетом затрат, при наличии таковых, которые были бы понесены с целью транспортировки актива от его текущего местонахождения до указанного рынка.

Применение в отношении нефинансовых активов

Наилучшее и наиболее эффективное использование в отношении нефинансовых активов

27 Оценка справедливой стоимости нефинансового актива принимает во внимание способность участника рынка генерировать экономические выгоды посредством *наилучшего и наиболее эффективного использования* актива или посредством его продажи другому участнику рынка, который использовал бы данный актив наилучшим и наиболее эффективным образом.

28 Для наилучшего и наиболее эффективного использования нефинансового актива принимается во внимание такое использование актива, которое является физически возможным, юридически допустимым и финансово осуществимым, как изложено ниже:

(a) Физически возможное использование определяется с учетом физических характеристик актива, которые участники рынка приняли бы во внимание при установлении цены на этот актив (например, местонахождение или размер объекта недвижимости).

(b) Юридически допустимое использование определяется с учетом любых юридических ограничений на использование актива, которые участники рынка приняли бы во внимание при установлении цены на этот актив (например, правила зонирования, применимые к объекту недвижимости).

(c) Финансово осуществимое использование определяется с учетом того, будет ли физически возможное и юридически допустимое использование актива генерировать достаточный доход или денежные потоки (принимая во внимание затраты на преобразование данного актива с целью такого его использования), чтобы обеспечить инвестиционную доходность, которую участники рынка требовали бы от инвестиции в данный актив, используемый указанным образом.

29 Наилучшее и наиболее эффективное использование определяется с позиций участников рынка, даже если организация предусматривает иное использование. Однако текущее использование организацией нефинансового актива считается наилучшим и наиболее эффективным, кроме тех случаев, когда рыночные или другие факторы указывают на то, что иное использование данного актива участниками рынка максимально увеличило бы его стоимость.

30 С целью сохранения своего конкурентного положения или по другим причинам организация может иметь намерение отказаться от активного использования

приобретенного нефинансового актива или намереваться использовать данный актив таким образом, который не соответствует его наилучшему и наиболее эффективному использованию. Например, такая ситуация может иметь место в отношении приобретенного нематериального актива, который организация планирует использовать в «защитных» целях, предотвращая его использование другими лицами. Тем не менее организация должна оценивать справедливую стоимость нефинансового актива, исходя из допущения о его наилучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка.

Базовая предпосылка оценки нефинансовых активов

31 Наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива устанавливает базовую предпосылку оценки, используемую для оценки справедливой стоимости актива, как изложено ниже:

(а) Наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива может обеспечить участникам рынка максимальную стоимость этого актива посредством его использования в сочетании с другими активами в качестве одной группы (как они установлены или иным образом сконфигурированы для целей использования) или в сочетании с другими активами и обязательствами (например, бизнес).

(i) Если наилучшее и наиболее эффективное использование актива заключается в использовании актива в сочетании с другими активами или с другими активами и обязательствами, то справедливая стоимость данного актива - цена, которая была бы получена в рамках текущей сделки по продаже этого актива исходя из предположения, что он будет использоваться с другими активами или с другими активами и обязательствами и что указанные активы и обязательства (то есть дополняющие его активы и связанные с ним обязательства) будут доступны участникам рынка.

(ii) Обязательства, связанные с этим активом и с дополняющими его активами, включают обязательства, обеспечивающие финансирование оборотного капитала, но не включают обязательства, используемые для финансирования активов, не входящих в данную группу активов.

(iii) Допущения в отношении наилучшего и наиболее эффективного использования нефинансового актива должны быть последовательными применительно ко всем активам (для которых релевантно понятие наилучшего и наиболее эффективного использования) той группы активов или той группы активов и обязательств, в которой использовался бы данный актив.

(b) Наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива может обеспечить участникам рынка максимальную стоимость этого актива как самостоятельного актива. Если наилучшее и наиболее эффективное использование актива заключается в его использовании как самостоятельного актива, то справедливая стоимость актива - цена, которая была бы получена в рамках текущей сделки по продаже данного актива участникам рынка, которые бы использовали данный актив в качестве самостоятельного актива.

32 Оценка справедливой стоимости нефинансового актива предполагает, что продажа актива осуществляется сообразно той единице учета, которая предусмотрена другими МСФО (и такой единицей может являться отдельный актив). Такой подход применяется даже тогда, когда оценка справедливой стоимости предполагает, что наилучшее и наиболее эффективное использование актива заключается в его

использовании в сочетании с другими активами или же с другими активами и обязательствами, в силу того, что оценка справедливой стоимости предполагает, что участник рынка уже имеет дополняющие этот актив активы и связанные с ним обязательства.

33 Пункт В3 описывает применение понятия базовой предпосылки оценки нефинансовых активов.

Применение в отношении обязательств и собственных долевых инструментов организации

Общие принципы

34 Оценка справедливой стоимости предполагает, что передача участнику рынка финансового или нефинансового обязательства или собственного долевого инструмента организации (например, долей в капитале, выпущенных в качестве возмещения при объединении бизнесов) осуществляется на дату оценки. Передача обязательства или собственного долевого инструмента организации предполагает следующее:

(а) Обязательство будет оставаться непогашенным, и участник рынка, являющийся получателем, должен будет выполнить соответствующую обязанность. Обязательство не будет урегулировано с контрагентом или иным образом погашено на дату оценки.

(б) Собственный долевым инструментом организации будет оставаться выпущенным, а участник рынка, являющийся получателем, примет на себя права и обязанности, связанные с данным инструментом. Инструмент не будет аннулирован или иным образом погашен на дату оценки.

35 Даже при отсутствии наблюдаемого рынка, являющегося источником ценовой информации по сделкам передачи обязательства или собственного долевого инструмента организации (например, потому что договорные или другие юридические ограничения препятствуют передаче таких объектов), возможно наличие наблюдаемого рынка для таких объектов, если они удерживаются другими сторонами в качестве активов (например, корпоративная облигация или колл-опцион на акции организации).

36 Во всех случаях организация должна в максимальной степени использовать релевантные наблюдаемые исходные данные и в минимальной степени использовать ненаблюдаемые исходные данные, чтобы достичь цели оценки справедливой стоимости, заключающейся в том, чтобы определить цену, по которой была бы осуществлена передача обязательства или долевого инструмента в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях.

Обязательства и долевые инструменты, удерживаемые другими сторонами в качестве активов

37 Если ценовая котировка в отношении передачи идентичного или аналогичного обязательства либо собственного долевого инструмента организации недоступна и идентичный объект удерживается другой стороной в качестве актива, организация должна оценить справедливую стоимость данного обязательства или долевого инструмента с позиций участника рынка, который удерживает этот идентичный объект в качестве актива, на дату оценки.

38 В таких случаях организация должна оценивать справедливую стоимость обязательства или долевого инструмента следующим образом:

(a) используя ценовую котировку на *активном рынке* в отношении идентичного объекта, удерживаемого другой стороной в качестве актива, если доступна информация об этой цене;

(b) при отсутствии информации о такой цене, используя другие наблюдаемые исходные данные, такие как ценовая котировка на рынке, который не является активным для идентичного объекта, удерживаемого другой стороной в качестве актива;

(c) при отсутствии информации о наблюдаемых ценах, описанных в подпунктах (a) и (b), используя другой метод оценки, такой как:

(i) *доходный подход* (например, расчет приведенной стоимости, учитывающий будущие денежные потоки, которые участник рынка ожидал бы получить от обязательства или долевого инструмента, которые он удерживает в качестве актива; см. пункты B10 и B11);

(ii) *рыночный подход* (например, используя ценовые котировки в отношении аналогичного обязательства или долевого инструмента, удерживаемых другими сторонами в качестве активов; см. пункты B5-B7).

39 Организация должна корректировать ценовую котировку в отношении обязательства или собственного долевого инструмента организации, удерживаемого другой стороной в качестве актива, только если имеют место специфичные для этого актива факторы, которые неприменимы к оценке справедливой стоимости указанного обязательства или долевого инструмента. Организация должна удостовериться, что цена актива не отражает влияния ограничения, предотвращающего продажу данного актива. Некоторые факторы, которые могут указывать на тот факт, что ценовая котировка актива должна быть скорректирована, включают следующее:

(a) Ценовая котировка актива относится к аналогичному (но не идентичному) обязательству или долевого инструменту, удерживаемому другой стороной в качестве актива. Например, обязательство или долевого инструмент может иметь какую-то особую характеристику (например, кредитоспособность эмитента), отличную от той, которая отражена в справедливой стоимости аналогичного обязательства или долевого инструмента, удерживаемого в качестве актива.

(b) Единица учета, принятая для актива, отличается от единицы учета, принятой для обязательства или долевого инструмента. Например, применительно к обязательствам в некоторых случаях цена на актив отражает комбинированную цену пакета, включающего как суммы к получению от эмитента, так и предоставленные третьей стороной средства повышения кредитного качества. Если единица учета в отношении обязательства не является таковой в отношении указанного комбинированного пакета, то целью оценки является определение справедливой стоимости обязательства эмитента, а не справедливой стоимости комбинированного пакета. Таким образом, в подобных случаях организации необходимо было бы скорректировать наблюдаемую цену на соответствующий актив,

чтобы исключить эффект от средств повышения кредитного качества, предоставленных третьей стороной.

Обязательства и долевыми инструментами, которые не удерживаются другими сторонами в качестве активов

40 В тех случаях, когда ценовая котировка в отношении передачи идентичного или аналогичного обязательства или собственного долевого инструмента организации недоступна и при этом идентичный объект не удерживается другой стороной в качестве актива, организация должна оценивать справедливую стоимость указанного обязательства или долевого инструмента, используя какой-либо метод оценки, с позиций участника рынка, который является должником по указанному обязательству или выпустил указанное право требования в отношении собственного капитала.

41 Например, организация, применяя метод, основанный на расчете приведенной стоимости, может принять во внимание любую из следующих величин:

(а) будущие оттоки денежных средств, которые участник рынка ожидал бы понести в связи с выполнением соответствующей обязанности, включая компенсацию, которую участник рынка потребовал бы за принятие на себя указанной обязанности (см. пункты В31-В33);

(б) сумму, которую участник рынка получил бы за принятие или выпуск идентичного обязательства или долевого инструмента, рассчитанную с использованием допущений, которые были бы использованы участниками рынка при установлении цены на идентичный объект (например, наличие таких же кредитных характеристик) на основном (или наиболее выгодном) рынке применительно к выпуску обязательства или долевого инструмента, имеющего такие же договорные условия.

Риск невыполнения обязательств

42 Справедливая стоимость обязательства отражает влияние *риска невыполнения обязательств*. Риск невыполнения обязательств включает кредитный риск (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 7 «*Финансовые инструменты: раскрытие информации*») самой организации, но может и не ограничиваться только им. Предполагается, что риск невыполнения обязательств является одинаковым как до, так и после передачи этого обязательства.

43 При оценке справедливой стоимости обязательства организация должна учитывать эффект от своего кредитного риска (кредитоспособности) и любые другие факторы, которые могли бы повлиять на вероятность того, что соответствующая обязанность будет или не будет выполнена. Такое влияние может быть разным в зависимости от самого обязательства, например:

(а) от того, является ли данное обязательство обязанностью выплатить денежные средства (финансовое обязательство) или обязанностью поставить товары или услуги (нефинансовое обязательство);

(b) условий, на которых предоставлены средства повышения кредитного качества, связанные с обязательством, при наличии таковых.

44 Справедливая стоимость обязательства отражает влияние риска его невыполнения исходя из соответствующей единицы учета. Когда выпущенное обязательство предусматривает неотделимый механизм повышения кредитного качества, предоставленный третьей стороной, который отражается в учете отдельно от обязательства, эмитент этого обязательства не должен включать влияние указанного механизма повышения кредитного качества (например, гарантии погашения долга, предоставленной третьим лицом) при оценке справедливой стоимости данного обязательства. Если механизм повышения кредитного качества отражается в учете отдельно от соответствующего обязательства, то при оценке справедливой стоимости этого обязательства эмитенту нужно будет принять во внимание свою собственную кредитную репутацию, а не кредитную репутацию гаранта - третьего лица.

Ограничение, не допускающее передачу обязательства или собственного долевого инструмента организации

45 При оценке справедливой стоимости обязательства или собственного долевого инструмента организации эта организация не может включать отдельный исходный параметр или корректировку других *исходных данных*, связанную с существованием ограничения, которое не допускает передачу соответствующего объекта. Эффект ограничения, не допускающего передачу обязательства или собственного долевого инструмента организации, находит неявное или явное отражение в других исходных данных, используемых для оценки справедливой стоимости.

46 Например, на дату сделки обе стороны - и кредитор, и дебитор, - будучи полностью осведомленными о том, что обязательство включает ограничение, не допускающее его передачу, приняли цену сделки в отношении данного обязательства. Поскольку ограничение учитывается в цене сделки, то на дату сделки не требуется никакого отдельного параметра или корректировки существующих исходных данных, чтобы отразить влияние ограничения на передачу. Аналогично на даты последующих оценок также не требуется включать отдельный параметр или корректировку существующих исходных данных для отражения влияния ограничения на передачу.

Финансовое обязательство, допускающее погашение по требованию

47 Справедливая стоимость финансового обязательства, допускающего погашение по требованию (например, депозита до востребования), не может быть меньше суммы, подлежащей уплате в момент ее востребования, дисконтированной с первого дня, когда может быть востребована ее уплата.

Применение в отношении финансовых активов и финансовых обязательств с компенсирующими позициями по рыночным рискам или кредитному риску контрагента

48 Организация, удерживающая группу финансовых активов и финансовых обязательств, подвергается рыночным рискам (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 7) и кредитному риску (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 7) по каждому из контрагентов. Если организация управляет такой группой финансовых активов и финансовых обязательств, исходя из подверженности на нетто-основе либо рыночным рискам, либо кредитному риску, то организация имеет право применять исключение из требований настоящего стандарта в отношении оценки справедливой стоимости. Данное исключение позволяет организации оценивать справедливую стоимость группы финансовых активов и финансовых обязательств на основе цены, которая была бы получена от продажи нетто - длинной позиции (то есть актива) относительно конкретного риска или уплачена с целью передачи нетто - короткой позиции (то есть обязательства) относительно конкретного риска в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Следовательно, организация должна оценивать справедливую стоимость данной группы финансовых активов и финансовых обязательств в соответствии с тем, как участники рынка устанавливали бы цену на подверженность риску на нетто-основе на дату оценки.

49 Организация вправе воспользоваться исключением, предусмотренным пунктом 48, только если она соответствует всем следующим условиям:

(а) она управляет группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе своей подверженности конкретному рыночному риску (или рискам) или кредитному риску по конкретному контрагенту на нетто-основе в соответствии с документально оформленной стратегией организации по управлению рисками или ее инвестиционной стратегией;

(b) она на этой же основе представляет информацию о группе финансовых активов и финансовых обязательств ключевому управленческому персоналу, как этот термин определен в МСФО (IAS) 24 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*»; и

(с) она обязана или приняла решение оценивать данные финансовые активы и финансовые обязательства по справедливой стоимости для отражения в отчете о финансовом положении на конец каждого отчетного периода.

50 Исключение, предусмотренное пунктом 48, не имеет отношения к представлению информации в отчете о финансовом положении. В некоторых случаях основа для представления финансовых инструментов в отчете о финансовом положении отличается от основы для оценки финансовых инструментов, например, если какой-либо МСФО не требует или не разрешает представлять финансовые инструменты на нетто-основе. В таких случаях организации может быть нужно распределить корректировки, сделанные на уровне портфеля (см. пункты 53-56), между отдельными активами или обязательствами, которые составляют группу финансовых активов и финансовых обязательств, управляемую исходя из подверженности организации риску на нетто-основе. Организация должна осуществлять такое распределение на разумной и последовательной основе, с использованием методологии, уместной в сложившихся обстоятельствах.

51 Организация должна принять решение о выборе учетной политики об использовании исключения, предусмотренного пунктом 48, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «*Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки*». Организация, использующая данное исключение, должна применять выбранную учетную политику, включая подходы к распределению корректировок, связанных со спрэдом между ценами покупателя и продавца (см. пункты 53-55), и корректировок, связанных с кредитным риском (см. пункт 56), если применимо, последовательно от периода к периоду в отношении конкретного портфеля.

52 Исключение, предусмотренное пунктом 48, применяется только к финансовым активам, финансовым обязательствам и другим договорам, относящимся к сфере применения МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*» или МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*». Приводимые в пунктах 48-51 и 53-56 ссылки на финансовые активы и финансовые обязательства следует считать относящимися ко всем договорам, находящимся в сфере применения МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 9 и учитываемым в соответствии с этими стандартами, независимо от того, отвечают ли они определениям финансовых активов и финансовых обязательств согласно МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*».

Подверженность рыночным рискам

53 В случае использования исключения, предусмотренного пунктом 48, для оценки справедливой стоимости группы финансовых активов и финансовых обязательств, управляемых исходя из подверженности организации конкретному рыночному риску (или рискам) на нетто-основе, организация должна применять цену в пределах спреда между ценой покупателя и ценой продавца, которая является наиболее показательной в отношении справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах, к подверженности организации данным рыночным рискам на нетто-основе (см. пункты 70 и 71).

54 В случае использования исключения, предусмотренного пунктом 48, организация должна удостовериться в том, что рыночный риск (или риски), которому организация подвержена в рамках данной группы финансовых активов и финансовых обязательств, по существу является одинаковым. Например, организация не может объединить процентный риск, связанный с финансовым активом, и риск изменения цен на товары, связанный с финансовым обязательством, поскольку такое объединение не привело бы к уменьшению подверженности организации процентному риску или риску изменения цен на товары. В случае использования исключения, предусмотренного пунктом 48, любой базисный риск, возникающий в результате неидентичности параметров рыночного риска, должен приниматься во внимание при оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств в рамках данной группы.

55 Аналогично продолжительность подверженности организации конкретному рыночному риску (или рискам), возникающему в связи с финансовыми активами и финансовыми обязательствами, должна быть по существу одинаковой. Например, организация, которая использует 12-месячный фьючерсный договор, чтобы компенсировать изменения денежных потоков в течение 12 месяцев, связанные с процентным риском по пятилетнему финансовому инструменту, входящему в состав группы, состоящей только из таких финансовых активов и финансовых обязательств, оценивает справедливую стоимость указанной подверженности процентному риску в течение 12 месяцев на нетто-основе, а остальную часть подверженности процентному риску (то есть со второго года по пятый) - на брутто-основе.

Подверженность кредитному риску, связанному с конкретным контрагентом

56 В случае использования исключения, предусмотренного пунктом 48, для оценки справедливой стоимости группы финансовых активов и финансовых обязательств, возникших в результате сделок с конкретным контрагентом, организация должна

включать в оценку справедливой стоимости эффект подверженности организации кредитному риску по данному контрагенту на нетто-основе или подверженности контрагента кредитному риску по данной организации на нетто-основе, если участники рынка принимали бы во внимание любые существующие соглашения, уменьшающие подверженность кредитному риску в случае дефолта (например, генеральное соглашение с контрагентом о неттинге или соглашение, требующее обмена обеспечением на основе подверженности каждой из сторон кредитному риску, связанному с другой стороной, на нетто-основе). Оценка справедливой стоимости должна отражать ожидания участников рынка в отношении вероятности того, что в случае дефолта такое соглашение будет юридически защищено.

Справедливая стоимость при первоначальном признании

57 Когда актив приобретается или обязательство принимается в рамках обменной сделки, осуществленной в отношении данного актива или обязательства, цена такой сделки - цена, уплаченная с целью приобретения данного актива или полученная за принятие на себя данного обязательства (*цена входа*). Напротив, справедливая стоимость этого актива или обязательства представляет собой цену, которая была бы получена от продажи актива или уплачена с целью передачи обязательства (*цена выхода*). Организации не всегда продают активы по тем ценам, которые были уплачены при их приобретении. Аналогично организации не всегда передают обязательства по тем ценам, которые были получены при их принятии.

58 Во многих случаях цена сделки будет равняться справедливой стоимости (например, такая ситуация может иметь место, когда на дату сделки сделка по покупке актива осуществляется на том же рынке, на котором этот актив был бы продан).

59 При решении вопроса о том, является ли справедливая стоимость при первоначальном признании равной цене сделки, организация должна принимать во внимание факторы, специфичные для данной сделки и для данного актива или обязательства. В пункте В4 описываются ситуации, при которых цена сделки может не представлять собой справедливую стоимость актива или обязательства при первоначальном признании.

60 Если какой-либо другой МСФО требует или разрешает организации оценивать актив или обязательство при первоначальном признании по справедливой стоимости и при этом цена сделки отличается от справедливой стоимости, организация должна признавать возникающие при этом прибыль или убыток в составе прибыли или убытка за период, кроме тех случаев, когда указанный МСФО предусматривает иное.

Методы оценки

61 Организация должна использовать такие методы оценки, которые уместны в данных обстоятельствах и для которых доступны данные, достаточные для оценки справедливой стоимости, и при этом позволяют максимально использовать релевантные наблюдаемые исходные данные и свести к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных.

62 Цель использования какого-либо метода оценки заключается в том, чтобы расчетным путем определить цену, по которой обычная сделка по продаже актива или передаче обязательства была бы осуществлена между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Тремя наиболее широко используемыми методами оценки являются рыночный подход, *затратный подход* и доходный подход. Основные аспекты данных подходов кратко описаны в пунктах В5-В11. Для оценки справедливой стоимости организация должна использовать методы оценки, соответствующие одному или нескольким из данных подходов.

63 В некоторых случаях будет уместным применение одного метода оценки (например, при оценке актива или обязательства с использованием ценовых котировок на активном рынке для идентичных активов или обязательств). В других случаях уместным будет применение нескольких методов оценки (например, такая необходимость может возникнуть при оценке единицы, генерирующей денежные потоки). Если для оценки справедливой стоимости используется несколько методов оценки, то полученные результаты (то есть соответствующие индикаторы справедливой стоимости) следует оценить с учетом разумности стоимостного диапазона, обозначенного полученными результатами. Оценка справедливой стоимости представляет собой ту величину в пределах данного диапазона, которая является наиболее показательной в отношении справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах.

64 Если цена сделки представляет собой справедливую стоимость при первоначальном признании и в последующих периодах для оценки справедливой стоимости будет использоваться метод оценки, при котором используются ненаблюдаемые исходные данные, такой метод оценки должен быть откалиброван таким образом, чтобы при первоначальном признании результат оценки, полученный с помощью данного метода, равнялся цене сделки. Калибровка нужна для того, чтобы данный метод оценки отражал текущие рыночные условия, и она помогает организации определить, необходимо ли вносить корректировки в метод оценки (например, актив или обязательство может иметь характеристику, которая не учитывается в данном методе оценки). После первоначального признания при оценке справедливой стоимости с использованием метода или методов оценки, при которых используются ненаблюдаемые исходные данные, организация должна убедиться в том, что данные методы оценки отражают наблюдаемые рыночные данные (например, цену на аналогичный актив или обязательство) на дату оценки.

65 Методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, должны применяться последовательно. Однако внесение изменений в метод оценки или его применение (например, изменение его удельного веса при использовании множества моделей оценки или изменение корректировки, применяемой к методу оценки) является уместным, если такое изменение приводит к получению оценки, являющейся в равной степени или более показательной в отношении справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах. Такая необходимость может возникнуть, если, например, имеет место любое из следующих событий:

- (a) развиваются новые рынки;
- (b) становится доступной новая информация;
- (c) ранее используемая информация больше не является доступной;
- (d) совершенствуются методы оценки; или
- (e) изменяются рыночные условия.

66 Исправления, возникающие в результате изменения метода оценки или его применения, должны отражаться в учете как изменение бухгалтерских оценок в соответствии с МСФО (IAS) 8. Однако в отношении исправлений, возникающих в результате изменения метода оценки или его применения, не нужно раскрывать информацию об изменении бухгалтерских оценок, требуемую МСФО (IAS) 8.

Исходные данные для методов оценки

Общие принципы

67 Методы оценки, применяемые для оценки справедливой стоимости, должны в максимальной степени использовать релевантные наблюдаемые исходные данные и сводить к минимуму использование ненаблюдаемых исходных данных.

68 Примеры рынков, на которых исходные данные могут быть наблюдаемыми для некоторых активов и обязательств (например, финансовых инструментов) включают биржевые рынки, дилерские рынки, рынки с брокерским посредничеством и рынки принципалов (см. пункт В34).

69 Организация должна выбирать исходные данные, соответствующие тем характеристикам актива или обязательства, которые участники рынка принимали бы во внимание при осуществлении сделки в отношении данного актива или обязательства (см. пункты 11 и 12). В некоторых случаях такие характеристики приводят к необходимости корректировки, такой как премия или дисконт (например, премия за контроль или дисконт за неконтролирующую долю участия). Однако оценка справедливой стоимости не должна включать премию или дисконт, которые не согласуются с единицей учета, предусмотренной тем стандартом, который требует или разрешает эту оценку справедливой стоимости (см. пункты 13 и 14). Премии или дисконты, которые отражают размер имеющегося у организации объема активов или обязательств как его характеристику (в частности, фактор блока, который корректирует ценовую котировку актива или обязательства в связи с тем, что обычный суточный объем торгов на рынке не является достаточным, чтобы поглотить то количество активов и обязательств, которое имеется у организации, как описано в пункте 80), а не характеристику соответствующего актива или обязательства (например, премия за контроль при оценке справедливой стоимости контролирующей доли), не разрешается учитывать в оценке справедливой стоимости. Во всех случаях, если имеется ценовая котировка активного рынка (то есть *исходные данные Уровня 1*) для актива или обязательства, при оценке справедливой стоимости организация должна использовать указанную цену без корректировки, за исключением случаев, описанных в пункте 79.

Исходные данные, основанные на ценах продавца и покупателя

70 Если актив или обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости, имеют цену покупателя и цену продавца (например, исходные данные с дилерского рынка), цена в пределах спреда между ценой покупателя и ценой продавца, которая является наиболее показательной в отношении справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах, должна использоваться для оценки справедливой стоимости независимо от того, к какому

уровню в иерархии справедливой стоимости отнесен данный параметр исходных данных (то есть к Уровню 1, 2 или 3; см. пункты 72-90). Использование цен покупателя по позициям активов и цен продавца по позициям обязательств допускается, но не является обязательным.

71 Настоящий МСФО не исключает использование - в качестве упрощения практического характера - среднерыночных цен или иных цен, традиционно используемых участниками рынка, для оценки справедливой стоимости в пределах спреда между ценой продавца и ценой покупателя.

Иерархия справедливой стоимости

72 Для того чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрываемой в их отношении информации, настоящий МСФО устанавливает иерархию справедливой стоимости, которая предусматривает группировку исходных данных, включаемых в методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, по трем уровням (см. пункты 76-90). В рамках иерархии справедливой стоимости наибольший приоритет отдается ценовым котировкам (некорректируемым) активных рынков для идентичных активов или обязательств (исходные данные Уровня 1) и наименьший приоритет - ненаблюдаемым исходным данным (*исходные данные Уровня 3*).

73 В некоторых случаях исходные данные, используемые для оценки справедливой стоимости актива или обязательства, могут быть отнесены к разным уровням в иерархии справедливой стоимости. В таких случаях оценка справедливой стоимости полностью относится к тому же уровню иерархии справедливой стоимости, к которому относятся исходный параметр наиболее низкого уровня, являющийся значительным для оценки в целом. Определение значительности конкретного параметра исходных данных для оценки в целом требует применения суждения, основанного на факторах, специфичных для данного актива или обязательства. Корректировки, необходимые для получения оценок, основанных на справедливой стоимости, такие как затраты на продажу, определяемые при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, не должны приниматься во внимание при определении уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относится оценка справедливой стоимости.

74 Доступность релевантных исходных данных и их относительная субъективность могут повлиять на выбор уместных методов оценки (см. пункт 61). Однако в рамках иерархии справедливой стоимости приоритеты расставляются по исходным данным, используемым в методах оценки, а не по методам оценки, используемым для оценки справедливой стоимости. Например, оценка справедливой стоимости, полученная с использованием расчета приведенной стоимости, может быть отнесена к Уровню 2 или Уровню 3 в зависимости от исходных данных, которые являются значительными для оценки в целом, и уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся эти исходные данные.

75 Если какой-либо наблюдаемый исходный параметр требует корректировки с использованием ненаблюдаемого исходного параметра, и такая корректировка приводит к значительно более высокой или низкой оценке справедливой стоимости, то полученная в результате оценка будет отнесена к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости. Например, если участник рынка принимал бы во внимание влияние ограничения на продажу актива при определении цены на этот актив, организация должна

скорректировать соответствующую ценовую котировку, чтобы учесть влияние данного ограничения. Если указанная ценовая котировка представляет собой *исходный параметр Уровня 2*, а корректировка является ненаблюдаемым исходным параметром, который является значительным для оценки в целом, то данная оценка будет отнесена к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости.

Исходные данные Уровня 1

76 Исходные данные Уровня 1 - ценовые котировки (некорректируемые) активных рынков для идентичных активов или обязательств, к которым у организации есть доступ на дату оценки.

77 Ценовая котировка активного рынка представляет собой наиболее надежное свидетельство справедливой стоимости и должна использоваться для оценки справедливой стоимости без корректировки всякий раз, когда она доступна, за исключением случаев, описанных в пункте 79.

78 Исходные данные Уровня 1 будут доступны для многих финансовых активов и финансовых обязательств, некоторые из которых могут быть обменяны на нескольких активных рынках (например, на различных биржах). Поэтому в рамках Уровня 1 акцент делается на определении следующего:

(а) основного рынка для соответствующего актива или обязательства или, при отсутствии основного рынка, наиболее выгодного рынка для этого актива или обязательства; и

(b) может ли организация заключить сделку в отношении этого актива или обязательства по цене данного рынка на дату оценки.

79 Организация не должна корректировать исходные данные Уровня 1, за исключением следующих случаев:

(а) когда организация держит большое количество аналогичных (но неидентичных) активов или обязательств (например, долговые ценные бумаги), которые оцениваются по справедливой стоимости и при этом ценовая котировка на активном рынке существует, но не является доступной в отношении каждого из данных активов или обязательств в отдельности (то есть, учитывая большое количество аналогичных активов или обязательств, которые держит организация, было бы трудно получить информацию о ценах для каждого отдельного актива или обязательства на дату оценки). В таком случае, в качестве упрощения практического характера, организация может оценивать справедливую стоимость с использованием альтернативного метода определения цены, который не основывается исключительно на ценовых котировках (например, матричный метод ценообразования). Однако использование альтернативного метода определения цены приводит к тому, что полученная оценка справедливой стоимости будет отнесена к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости;

(b) когда ценовая котировка активного рынка не является отражением справедливой стоимости на дату оценки. Такая ситуация может иметь место, когда, например, значительные события (такие как сделки на рынке «между принципалами», сделки на рынке с брокерским обслуживанием или объявления) имеют место после закрытия рынка, но до наступления даты оценки. Организация должна установить и последовательно применять учетную политику по идентификации тех событий, которые могут повлиять на оценки справедливой стоимости. Однако если в ценовую котировку вносится изменение с

учетом новой информации, такое изменение приводит к тому, что полученная оценка справедливой стоимости будет отнесена к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости;

(с) когда справедливая стоимость обязательства или собственного долевого инструмента организации оценивается с использованием ценовой котировки идентичного объекта, который продается в качестве актива на активном рынке и при этом указанная цена нуждается в корректировке с учетом факторов, специфичных для данного объекта или актива (см. пункт 39). Если ценовая котировка актива не требует никакой корректировки, то полученный результат представляет собой оценку справедливой стоимости, относящуюся к Уровню 1 в иерархии справедливой стоимости. Однако любая корректировка ценовой котировки актива приведет к тому, что полученная оценка справедливой стоимости будет отнесена к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости.

80 Если организация имеет какую-либо позицию в отношении отдельного актива или обязательства (включая позицию, состоящую из большого количества идентичных активов или обязательств, такую как пакет финансовых инструментов) и с данным активом или обязательством осуществляются сделки на активном рынке, то справедливая стоимость данного актива или обязательства, отнесенная к Уровню 1 в иерархии, должна оцениваться посредством умножения ценовой котировки одного такого актива или обязательства на их количество, имеющееся у организации. Такой подход используется даже в том случае, если обычный дневной объем торгов на данном рынке не является достаточным для поглощения имеющегося количества таких активов или обязательств, и размещение заявок на продажу соответствующей позиции в рамках одной сделки могло бы оказать влияние на ценовую котировку.

Исходные данные Уровня 2

81 Исходные данные Уровня 2 - те исходные данные, которые являются прямо или косвенно наблюдаемыми в отношении актива или обязательства, исключая ценовые котировки, отнесенные к Уровню 1.

82 Если актив или обязательство имеет определенный (предусмотренный договором) срок, то необходимо, чтобы исходные данные Уровня 2 были наблюдаемыми практически за весь срок действия актива или обязательства. Исходные данные Уровня 2 включают следующее:

(а) ценовые котировки активных рынков в отношении аналогичных активов или обязательств;

(b) ценовые котировки в отношении идентичных или аналогичных активов либо обязательства рынков, не являющихся активными;

(с) исходные данные, отличные от ценовых котировок, наблюдаемые в отношении актива или обязательства, например:

(i) процентные ставки и кривые доходности, наблюдаемые по котируемым стандартным интервалам;

(ii) подразумеваемая волатильность; и

(iii) кредитные спрэды;

(d) *подтверждаемые рынком исходные данные.*

83 Корректировки исходных данных Уровня 2 будут варьироваться в зависимости от факторов, специфичных для соответствующего актива или обязательства. Такие факторы включают следующее:

(a) состояние или местонахождение данного актива;

(b) степень, в которой исходные данные относятся к объектам, сопоставимым с данным активом или обязательством (включая факторы, описанные в пункте 39); и

(c) объем или уровень активности на рынках, на которых наблюдаются эти исходные данные.

84 Корректировка исходных данных Уровня 2, являющихся значительными для оценки в целом, может привести к тому, что полученная оценка справедливой стоимости будет отнесена к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, если для этой корректировки используются значительные ненаблюдаемые исходные данные.

85 В пункте В35 описывается использование исходных данных Уровня 2 в отношении конкретных активов и обязательств.

Исходные данные Уровня 3

86 Исходные данные Уровня 3 представляют собой ненаблюдаемые исходные данные в отношении актива или обязательства.

87 Ненаблюдаемые исходные данные следует использовать для оценки справедливой стоимости в той мере, в которой релевантные наблюдаемые исходные данные недоступны, что позволяет учесть ситуации, когда рыночная активность в отношении актива или обязательства на дату оценки является невысокой, если вообще присутствует. Однако цель оценки справедливой стоимости остается прежней - определение цены выхода на дату оценки с позиций участника рынка, который держит данный актив или является должником по данному обязательству. Следовательно, ненаблюдаемые исходные данные должны отражать допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены на актив или обязательство, включая допущения о риске.

88 Допущения о риске включают риск, присущий конкретному методу оценки, используемому для оценки справедливой стоимости (такому как ценовая модель), и риск, присущий исходным данным для соответствующего метода оценки. Оценка, не включающая корректировку на риск, не будет представлять оценку справедливой стоимости, если участники рынка включали бы такую корректировку при определении цены на актив или обязательство. Например, может возникнуть необходимость включить корректировку на риск, если оценка связана со значительным уровнем неопределенности (например, в том случае, если произошло значительное снижение объема или уровня активности по сравнению с обычным уровнем активности на рынке в отношении данного актива или обязательства либо аналогичных активов или обязательств и организация определила, что цена сделки или ценовая котировка не отражает справедливую стоимость, как описано в пунктах В37-В47).

89 Организация должна формировать ненаблюдаемые исходные данные, используя всю информацию, доступную в сложившихся обстоятельствах, которая может включать собственные данные организации. При формировании ненаблюдаемых исходных данных

организация может взять за основу свои собственные данные, но эти данные должны быть скорректированы, если обоснованно доступная информация указывает на то, что другие участники рынка использовали бы другие данные, или имеет место какая-то особенность в отношении организации, которая недоступна другим участникам рынка (например, специфичные для организации синергетические выгоды). Организации нет необходимости прилагать чрезмерные усилия, чтобы получить информацию о допущениях участников рынка. Однако организация должна учитывать всю информацию о допущениях участников рынка, которая является обоснованно доступной. Ненаблюдаемые исходные данные, сформированные в вышеописанном порядке, считаются допущениями участников рынка и отвечают цели оценки справедливой стоимости.

90 В пункте В36 описывается использование исходных данных Уровня 3 в отношении конкретных активов и обязательств.

Раскрытие информации

91 Организация должна раскрыть информацию, которая поможет пользователям ее финансовой отчетности оценить оба следующих аспекта:

(a) В отношении активов и обязательств, которые для целей отражения в отчете о финансовом положении после первоначального признания оцениваются по справедливой стоимости на повторяющейся или неповторяющейся основе, - методы оценки и исходные данные, используемые для получения данных оценок.

(b) В отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости с использованием значительных ненаблюдаемых исходных данных (Уровень 3) - влияние этих оценок на прибыль или убыток или прочий совокупный доход за период.

92 Для того чтобы достичь целей, изложенных в пункте 91, организация должна рассмотреть все следующие вопросы:

(a) какова степень детализации, необходимая для выполнения требований о раскрытии информации;

(b) какое значение следует придавать каждому из различных требований;

(c) каков необходимый уровень агрегирования или детализации информации; и

(d) нужна ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация для оценки раскрытой количественной информации.

Если информация, раскрытая в соответствии с настоящим стандартом и другими МСФО, является недостаточной для достижения целей, изложенных в пункте 91, то организация должна раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей.

93 Для того чтобы достичь целей, изложенных в пункте 91, организация должна раскрыть, как минимум, следующую информацию по каждому классу активов и обязательств (см. пункт 94, в котором излагается информация относительно определения соответствующих классов активов и обязательств), оцениваемых по справедливой стоимости (включая оценки, основанные на справедливой стоимости, входящие в сферу

применения настоящего МСФО) для целей отражения в отчете о финансовом положении после первоначального признания:

(а) в отношении повторяющихся и неповторяющихся оценок справедливой стоимости - оценку справедливой стоимости по состоянию на конец отчетного периода, а для неповторяющихся оценок справедливой стоимости - причины для осуществления такой оценки. Повторяющиеся оценки справедливой стоимости активов или обязательств представляют собой оценки, требуемые или допускаемые другими МСФО в отчете о финансовом положении по состоянию на конец каждого отчетного периода. Неповторяющиеся оценки справедливой стоимости активов или обязательств представляют собой оценки, требуемые или допускаемые другими МСФО в отчете о финансовом положении при определенных обстоятельствах (например, когда организация оценивает актив, предназначенный для продажи, по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*», потому что справедливая стоимость актива за вычетом затрат на его продажу ниже его балансовой стоимости);

(b) в отношении повторяющихся и неповторяющихся оценок справедливой стоимости - уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому данные оценки справедливой стоимости относятся целиком (Уровень 1, 2 или 3);

(с) в отношении удерживаемых на конец отчетного периода активов и обязательств, которые оцениваются по справедливой стоимости на повторяющейся основе, - суммы любых переводов между Уровнем 1 и Уровнем 2 в иерархии справедливой стоимости, причины таких переводов и политику организации в отношении определения момента времени, в который, как считается, происходит перевод объекта между уровнями (см. пункт 95). Переводы на каждый уровень должны раскрываться и описываться отдельно от переводов с каждого уровня;

(d) в отношении повторяющихся и неповторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 2 и Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, - описание метода (методов) оценки и исходных данных, использованных в оценке справедливой стоимости. Если имело место изменение метода оценки (например, переход от рыночного подхода к доходному подходу или использование дополнительного метода оценки), организация должна раскрыть информацию о данном изменении и его причину (причины). В отношении оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, организация должна включить количественную информацию о значительных ненаблюдаемых исходных данных, использованных в соответствующей оценке справедливой стоимости. Организация не обязана создавать количественную информацию, чтобы выполнить данное требование о раскрытии информации, если количественные ненаблюдаемые исходные данные не формировались организацией при оценке справедливой стоимости (например, когда организация использует цены прошлых сделок или информацию третьих сторон о ценах, не корректируя ее). Однако при раскрытии данной информации организация не может игнорировать количественные ненаблюдаемые исходные данные, которые являются значительными для оценки справедливой стоимости и обоснованно доступны организации;

(е) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, - сверку остатков на начало и на конец периода с отдельным раскрытием изменений за период, связанных со следующим:

(i) общей величиной прибыли или убытков за период, признанных в составе прибыли или убытка, и указать статью (статьи) отчетности в составе прибыли или убытка, в которой (которых) данные прибыли или убытки признаны;

(ii) общей величиной прибылей или убытков за период, признанных в составе прочего совокупного дохода, и указать статью (статьи) отчетности в составе прочего совокупного дохода, в которой (которых) данные прибыли или убытки признаны;

(iii) покупками, продажами, выпуском и погашением (каждый из данных видов изменений раскрывается отдельно);

(iv) суммами любых переводов на Уровень 3 и с Уровня 3 в иерархии справедливой стоимости, при этом раскрытию подлежат причины таких переводов и политика организации в отношении определения момента времени, в который, как считается, происходит перевод объекта между уровнями (см. пункт 95). Переводы на Уровень 3 должны раскрываться и описываться отдельно от переводов с Уровня 3;

(f) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, - ту часть общей суммы прибылей или убытков за период, описанных в подпункте (e)(i), которая была включена в состав прибыли или убытка и обусловлена изменением величины нереализованных прибылей или убытков, относящихся к имеющимся на конец отчетного периода активам или обязательствам, а также статью (статьи) отчетности в составе прибыли или убытка, в которой (которых) признаны указанные нереализованные прибыли или убытки;

(g) в отношении повторяющихся и неповторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, - описание процессов оценки, используемых организацией (включая, например, то, как организация принимает решения, связанные с политикой и процедурами оценки, и анализирует изменения в оценках справедливой стоимости, происходящие от периода к периоду);

(h) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости:

(i) в отношении всех таких оценок - словесное описание чувствительности данной оценки справедливой стоимости к изменениям ненаблюдаемых исходных данных, если изменение одного из количественных параметров в этих исходных данных может привести к значительно более высокой или более низкой оценке справедливой стоимости. Если между такими исходными данными и другими ненаблюдаемыми исходными данными, используемыми в оценке справедливой стоимости, имеется взаимосвязь, то организация должна также включить описание таких взаимосвязей и того, как они могут усилить или смягчить влияние изменений ненаблюдаемых исходных данных на оценку справедливой стоимости. Для того чтобы выполнить данное требование о раскрытии информации, подробное описание чувствительности к изменениям ненаблюдаемых исходных данных должно включать, как минимум, ненаблюдаемые исходные данные, раскрываемые при выполнении требования подпункта (d);

(ii) в отношении финансовых активов и финансовых обязательств, если изменение одного или нескольких ненаблюдаемых исходных данных, с тем чтобы отразить альтернативные обоснованно возможные допущения, значительно изменило бы величину справедливой стоимости, организация должна указать данный факт и раскрыть влияние таких изменений. Организация должна раскрыть информацию о том, как было рассчитано влияние изменения, отражающего результат применения альтернативного обоснованно возможного допущения. Для этой цели степень значительности оценивается относительно величины прибыли или убытка и общей величины активов или общей величины обязательств либо, если изменения справедливой стоимости признаются в составе прочего совокупного дохода, общей величины собственного капитала;

(i) в отношении повторяющихся и неповторяющихся оценок справедливой стоимости, если текущее использование нефинансового актива отличается от его

наилучшего и наиболее эффективного использования, организация должна раскрыть данный факт и то, почему способ использования нефинансового актива не совпадает с его лучшим и наиболее эффективным использованием.

94 Организация должна определить соответствующие классы активов и обязательств на основе следующего:

(a) характера, характеристик и рисков в отношении актива или обязательства; и

(b) уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относится соответствующая оценка справедливой стоимости.

Возможно, что для оценок справедливой стоимости, отнесенных к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости, необходимо будет определить большее количество классов, потому что данные оценки связаны с большей степенью неопределенности и субъективности. Определение соответствующих классов активов и обязательств, в отношении которых должна быть раскрыта информация об оценках справедливой стоимости, требует суждения. Класс активов и обязательств зачастую будет требовать более детальной разбивки, чем статьи отчетности, представленные в отчете о финансовом положении. Однако организация должна предоставить информацию, которой будет достаточно для проведения сверки со статьями отчетности, представленными в отчете о финансовом положении. Если в другом МСФО конкретизируется класс актива или обязательства, организация может использовать данный класс при раскрытии информации, требуемой в настоящем стандарте, если этот класс отвечает требованиям настоящего пункта.

95 Организация должна раскрыть и последовательно соблюдать свою политику по определению момента времени, в который происходит перевод объекта между уровнями в иерархии справедливой стоимости в соответствии с подпунктами 93 (c) и (e)(iv). Политика в отношении момента времени, в который, как считается, происходит признание переводов, должна быть одинаковой для переводов на определенные уровни и для переводов с определенных уровней. Примерами политики по определению момента времени, в который, как считается, происходит перевод, могут быть следующие:

(a) дата возникновения события или изменения обстоятельств, ставшего причиной перевода;

(b) начало отчетного периода;

(c) конец отчетного периода.

96 Если организация принимает решение включить в свою учетную политику положение об использовании исключения, предусмотренного пунктом 48, она должна раскрыть данный факт.

97 По каждому классу активов и обязательств, не оцениваемых по справедливой стоимости для отражения в отчете о финансовом положении, но в отношении которых раскрывается их справедливая стоимость, организация должна раскрыть информацию, требуемую в соответствии с подпунктами 93(b), (d) и (i). Однако организация не обязана раскрывать количественную информацию, требуемую подпунктом 93(d), о значительных ненаблюдаемых исходных данных, использованных в оценках справедливой стоимости, которые относятся к Уровню 3 в иерархии справедливой стоимости. В отношении таких активов и обязательств организации нет необходимости раскрывать другую информацию, требуемую настоящим стандартом.

98 В отношении обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости, которое было выпущено вместе с неотделимым средством повышения кредитного качества,

предоставленным третьей стороной, эмитент должен раскрыть факт существования такого средства повышения кредитного качества и информацию о том, нашло ли отражение данное средство в оценке справедливой стоимости данного обязательства.

99 Организация должна раскрывать количественную информацию, требуемую настоящим стандартом, в табличном формате, кроме тех случаев, когда другой формат является более уместным.

Приложение А

Определение терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Активный рынок	Рынок, на котором сделки в отношении определенного актива или обязательства осуществляются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе.
Затратный подход	Метод оценки, отражающий сумму, которая потребовалась бы в настоящий момент времени для замены эксплуатационной мощности актива (часто называемую текущей стоимостью замещения).
Цена входа	Цена, уплаченная с целью приобретения актива или полученная за принятие обязательства в рамках обменной сделки.
Цена выхода	Цена, которая была бы получена от продажи актива или уплачена с целью передачи обязательства.
Ожидаемый денежный поток	Средневзвешенное по степени вероятности значение (то есть среднее значение распределения) возможных будущих денежных потоков.
Справедливая стоимость	Цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.
Наилучшее и наиболее эффективное использование	Такое использование нефинансового актива участниками рынка, которое максимально увеличило бы стоимость этого актива либо группы активов и обязательств (например, бизнеса), в составе которой использовался бы данный актив.
Доходный подход	Методы оценки, которые преобразовывают будущие суммы (например, денежные потоки или доходы и расходы) в одну текущую (то есть дисконтированную) величину. Оценка справедливой стоимости осуществляется на основе стоимости, обозначаемой текущими ожиданиями рынка в отношении указанных будущих сумм.
Исходные данные	Допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены определенного актива или обязательства, включая допущения о рисках, таких как следующие: (а) риск, присущий конкретному методу оценки (например, ценовой модели), используемому для оценки справедливой стоимости; и (b) риск, присущий исходным данным для данного метода оценки. Исходные данные могут быть наблюдаемыми или ненаблюдаемыми.
Исходные данные Уровня 1	Ценовые котировки (нескорректированные) активных рынков в отношении идентичных активов или обязательств, к которым организация имеет доступ на дату оценки.
Исходные данные Уровня 2	Исходные данные, кроме ценовых котировок, отнесенных к Уровню 1, которые являются наблюдаемыми, прямо или косвенно, в отношении определенного актива или обязательства.

Исходные данные Уровня 3	Ненаблюдаемые исходные данные в отношении определенного актива или обязательства.
Рыночный подход	Метод оценки, в котором используются цены и другая соответствующая информация, основанная на результатах рыночных сделок, связанных с идентичными или сопоставимыми (то есть аналогичными) активами, обязательствами или группой активов и обязательств, такой как бизнес.
Подтверждаемые рынком исходные данные	Исходные данные, которые получены главным образом из наблюдаемых рыночных данных или подтверждены ими посредством корреляции или другими средствами.
Участники рынка	<p>Покупатели и продавцы на основном (или наиболее выгодном) рынке в отношении актива или обязательства, обладающие всеми следующими характеристиками:</p> <p>(a) Они независимы друг от друга, то есть они не являются связанными сторонами в том значении, которое определено в МСФО (IAS) 24, но при этом цена сделки между связанными сторонами может использоваться в качестве одного из исходных параметров при оценке справедливой стоимости, если у организации имеются свидетельства того, что эта сделка была осуществлена на рыночных условиях.</p> <p>(b) Они хорошо осведомлены, имеют достаточное представление о соответствующем активе или обязательстве и о сделке, сформированное с учетом всей имеющейся информации, в том числе той, которую возможно получить в результате проведения стандартных и общепринятых процедур предынвестиционной проверки.</p> <p>(c) Они имеют возможность заключить сделку в отношении данного актива или обязательства.</p> <p>(d) Они имеют желание заключить сделку в отношении данного актива или обязательства, то есть они имеют побудительный мотив для осуществления такой сделки, не будучи принуждаемыми или иным образом вынужденными сделать это.</p>
Наиболее выгодный рынок	Рынок, на котором была бы получена максимальная сумма от продажи актива или уплачена минимальная сумма за то, чтобы передать обязательство, с учетом затрат по сделке и транспортных затрат.
Риск невыполнения обязательств	Риск того, что организация не выполнит какой-либо обязанности. Риск невыполнения обязательств включает собственный кредитный риск организации, но, возможно, не ограничивается только им.
Наблюдаемые исходные данные	Исходные данные, которые получены на основе рыночной информации, такой как общедоступная информация о фактических событиях или сделках, и отражают допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены соответствующего актива или обязательства.
Обычная сделка	Сделка, предполагающая присутствие объекта на рынке на протяжении некоторого времени до даты оценки, достаточного для осуществления маркетинговых действий, обычных и принятых на данном рынке для сделок в отношении таких активов или обязательств; эта сделка не является вынужденной (например, принудительной ликвидацией или вынужденной продажей).
Основной рынок	Рынок с наибольшим для соответствующего актива или обязательства объемом торгов и уровнем активности.
Премия за риск	Компенсация, требуемая участниками рынка, не склонными к риску, за неопределенность, связанную с денежными потоками по активу или обязательству. Также известна как «корректировка на риск».

Затраты по сделке	<p>Затраты для осуществления продажи актива или передачи обязательства на основном (или наиболее выгодном) в отношении данного актива или обязательства рынке, которые непосредственно связаны с выбытием этого актива или передачей этого обязательства и удовлетворяют всем следующим критериям:</p> <p>(а) Они являются непосредственным результатом сделки и необходимы для ее осуществления.</p> <p>(б) Они не были бы понесены организацией, если бы решение о продаже актива или передаче обязательства не было бы принято (аналогично определению затрат на продажу, приведенному в МСФО (IFRS) 5).</p>
Транспортные затраты	Затраты, которые были бы понесены для транспортировки актива из его текущего местонахождения до места его основного (или наиболее выгодного) рынка.
Единица учета	Уровень, на котором производится агрегирование или дезагрегирование актива или обязательств для целей признания согласно соответствующему МСФО.
Ненаблюдаемые исходные данные	Исходные данные, для которых недоступна рыночная информация и которые получены с использованием всей доступной информации о тех допущениях, которые были бы использованы участниками рынка при определении цены на данный актив или данное обязательство.

Приложение В

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Приложение описывает порядок применения пунктов 1-99 и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

В1 Суждения, применяемые в различных ситуациях, связанных с оценкой, могут быть разными. Настоящее приложение описывает возможные суждения, которые применялись бы организацией при оценке справедливой стоимости в различных ситуациях, связанных с оценкой.

Подход к оценке справедливой стоимости

В2 Цель оценки справедливой стоимости заключается в том, чтобы определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Оценка справедливой стоимости требует, чтобы организация определила все следующие аспекты:

(а) конкретный актив или обязательство, подлежащий (подлежащее) оценке (сообразно его единице учета);

(б) в отношении нефинансового актива - базовую предпосылку, являющуюся уместной для оценки (сообразно наилучшему и наиболее эффективному использованию этого актива);

(с) основной (или наиболее выгодный) рынок в отношении данного актива или обязательства;

(d) метод (методы) оценки, подходящий для определения справедливой стоимости с учетом наличия информации для получения исходных данных, представляющих собой допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены на актив или обязательство, а также уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся эти исходные данные.

Базовая предпосылка оценки нефинансовых активов (пункты 31-33)

В3 При оценке справедливой стоимости нефинансового актива, используемого в сочетании с другими активами в качестве одной группы (как они установлены или иным образом сконфигурированы для целей использования) или в сочетании с другими активами и обязательствами (например, бизнес), влияние базовой предпосылки оценки зависит от конкретных обстоятельств. Например:

(a) Справедливая стоимость актива может быть одинаковой независимо от того, используется ли он как самостоятельный актив или в сочетании с другими активами либо с другими активами и обязательствами. Такая ситуация может иметь место в том случае, если данный актив представляет собой бизнес, который участники рынка продолжили бы вести. В таком случае сделка предполагала бы оценку бизнеса в целом. Использование активов как группы в рамках продолжающегося бизнеса породило бы синергетические выгоды, которые были бы доступны участникам рынка (то есть синергетические выгоды возникнут у участников рынка, и следовательно, должны оказывать влияние на справедливую стоимость данного актива, будь то как самостоятельного актива или в сочетании с другими активами либо с другими активами и обязательствами).

(b) Предположение об использовании актива в сочетании с другими активами либо с другими активами и обязательствами может быть включено в оценку справедливой стоимости посредством корректировки стоимости этого актива, используемого в качестве самостоятельного актива. Такая ситуация может иметь место в случае, если актив представляет собой какой-либо станок и оценка его справедливой стоимости осуществляется с использованием наблюдаемой цены на аналогичный станок (не как он установлен или иным образом сконфигурирован для целей использования), скорректированной на транспортные и инсталляционные затраты, чтобы оценка справедливой стоимости отражала текущее состояние и местонахождение этого станка (как он установлен или иным образом сконфигурирован для целей использования).

(с) Предположение об использовании актива в сочетании с другими активами либо с другими активами и обязательствами может быть включено в оценку справедливой стоимости посредством допущений, используемых участниками рынка для оценки справедливой стоимости данного актива. Например, если актив представляет собой запасы в незавершенном производстве, имеющие уникальный характер и участники рынка предпочли бы преобразовать данные запасы в готовую продукцию, то справедливая стоимость этих запасов предполагала бы, что участники рынка уже приобрели или приобретут любое специализированное оборудование, необходимое для преобразования данных запасов в готовую продукцию.

(d) Предположение об использовании актива в сочетании с другими активами или с другими активами и обязательствами может быть учтено посредством выбора метода оценки, используемого для оценки справедливой стоимости данного актива. Такая ситуация может иметь место в случае использования многопериодной модели избыточной прибыли для оценки справедливой стоимости нематериального актива, поскольку этот метод оценки прямо позволяет учитывать влияние всех дополняющих активов и связанных с ними обязательств, относящихся к группе, в составе которой использовался бы такой нематериальный актив.

(e) В некоторых менее распространенных ситуациях, связанных с использованием актива в составе группы активов, организация может оценивать этот актив в сумме, которая является приблизительным отражением его справедливой стоимости при распределении справедливой стоимости группы активов между отдельными активами в этой группе. Такая ситуация может иметь место в случае, если оценка касается недвижимости и справедливая стоимость недвижимости с улучшениями (то есть группы активов) распределяется между составляющими ее активами (такими как земельный участок и его улучшения).

Справедливая стоимость при первоначальном признании (пункты 57-60)

В4 При определении того, равняется ли справедливая стоимость при первоначальном признании цене сделки, организация должна принимать во внимание факторы, специфичные для данной сделки и для данного актива или обязательства. Например, цена сделки может не представлять собой справедливую стоимость актива или обязательства при первоначальном признании, если имеет место любое из следующих условий:

(a) Сделка осуществляется между связанными сторонами, хотя цена сделки между связанными сторонами может использоваться в качестве одного из исходных параметров при оценке справедливой стоимости, если у организации имеются свидетельства того, что данная сделка была осуществлена на рыночных условиях.

(b) Сделка осуществляется под давлением, или продавец вынужден принять назначенную цену этой сделки. Такая ситуация может, например, иметь место, если продавец испытывает финансовые затруднения.

(c) Единица учета, отражением которой является цена сделки, отличается от единицы учета соответствующего актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости. Например, такая ситуация может иметь место, если оцениваемые по справедливой стоимости актив или обязательство являются лишь одним из элементов сделки (например, при объединении бизнесов), эта сделка включает незаявленные права и привилегии, которые оцениваются отдельно в соответствии с каким-либо другим МСФО, или цена данной сделки включает в себя затраты по сделке.

(d) Рынок, на котором осуществляется данная сделка, не является основным рынком (или наиболее выгодным рынком). Например, указанные рынки могут отличаться, если организация является дилером, который заключает сделки с клиентами на розничном рынке, однако основным (или наиболее выгодным) рынком для сделки выхода является дилерский рынок, где он совершает сделки с другими дилерами.

Методы оценки (пункты 61-66)

Рыночный подход

В5 При рыночном подходе используются цены и другая соответствующая информация, основанная на результатах рыночных сделок, связанных с идентичными или сопоставимыми (то есть аналогичными) активами, обязательствами или группой активов и обязательств, такой как бизнес.

В6 Например, в методах оценки, согласующихся с рыночным подходом, часто используются рыночные мультипликаторы, получаемые на базе группы сопоставимых сделок. Мультипликаторы могут находиться в определенных диапазонах, где каждой сопоставимой сделке соответствует свой мультипликатор. Выбор уместного мультипликатора из соответствующего диапазона требует суждения с учетом качественных и количественных факторов, специфичных для данной оценки.

В7 Методы оценки, совместимые с рыночным подходом, включают матричный метод определения цены. Матричный метод определения цены - математический метод, используемый преимущественно для оценки некоторых видов финансовых инструментов, таких как долговые ценные бумаги, который не полагается лишь на ценовые котировки определенных ценных бумаг, а опирается на связь этих ценных бумаг с другими котируемыми ценными бумагами, выбранными в качестве базовых.

Затратный подход

В8 При затратном подходе отражается сумма, которая потребовалась бы в настоящий момент времени для замены эксплуатационной мощности актива (часто называемая текущей стоимостью замещения).

В9 С позиций участника рынка, являющегося продавцом, цена, которая была бы получена за актив, основана на сумме затрат, которые понесет другой участник рынка, являющийся покупателем, чтобы приобрести или построить замещающий актив, обладающий сопоставимыми функциональными характеристиками, с учетом износа. Причина этого заключается в том, что участник рынка, являющийся покупателем, не стал бы платить за актив больше той суммы, за которую он мог бы найти замещение эксплуатационной мощности данного актива. Понятие износа охватывает физический износ, моральное (технологическое) устаревание и экономическое (внешнее) устаревание и является более широким, чем понятие амортизации для целей финансовой отчетности (распределение исторической стоимости) или налоговых целей (исходя из регламентированных сроков службы активов). Во многих случаях метод текущей стоимости замещения используется для оценки справедливой стоимости материальных активов, которые используются в сочетании с другими активами либо с другими активами и обязательствами.

Доходный подход

V10 Доходный подход предполагает преобразование будущих сумм (например, денежных потоков или доходов и расходов) в одну текущую (то есть дисконтированную) величину. Когда используется доходный подход, оценка справедливой стоимости отражает текущие ожидания рынка в отношении указанных будущих сумм.

V11 К данным методам оценки относятся, например, следующие:

(a) методы, основанные на расчете приведенной стоимости (см. пункты V12-V30);

(b) модели определения цены опциона, такие как формула Блэка - Шоулза - Мертона или биномиальная модель (то есть модель, предусматривающая дискретный подход), которые предусматривают расчет приведенной стоимости и отражают как временную стоимость, так и внутреннюю стоимость соответствующего опциона; и

(c) многопериодная модель избыточной прибыли, которая используется для оценки справедливой стоимости некоторых нематериальных активов.

Способы расчета приведенной стоимости

V12 В пунктах V13-V30 описывается использование способов расчета приведенной стоимости для оценки справедливой стоимости. В этих пунктах особое внимание уделяется способу корректировки ставки дисконтирования и способу расчета *ожидаемого денежного потока* (ожидаемой приведенной стоимости). Эти пункты не предписывают использование одного конкретного способа расчета приведенной стоимости и не требуют ограничиться использованием только описываемых способов расчета приведенной стоимости при оценке справедливой стоимости. Способ расчета приведенной стоимости, используемый для оценки справедливой стоимости, будет зависеть от фактов и обстоятельств, специфичных для оцениваемого актива или обязательства (например, имеется ли наблюдаемая рыночная информация о ценах на сопоставимые активы или обязательства), и от наличия достаточного объема данных.

Компоненты оценки на основе приведенной стоимости

V13 Приведенная стоимость (то есть применение доходного подхода) - инструмент, используемый для того, чтобы привести будущие суммы (например, денежные потоки или стоимостные величины) к текущей величине, используя некоторую ставку дисконтирования. Оценка справедливой стоимости актива или обязательства с использованием расчета приведенной стоимости предполагает установление всех следующих элементов с позиций участников рынка на дату оценки:

(a) расчетной оценки будущих денежных потоков в отношении оцениваемого актива или обязательства;

(b) ожиданий в отношении возможных колебаний величины и времени возникновения денежных потоков, отражающих присущую денежным потокам неопределенность;

(с) временной стоимости денег, представленной ставкой по безрисковым монетарным активам, сроки погашения или дюрация которых совпадают с периодом, охватываемым денежными потоками, и которые не представляют никакой неопределенности в отношении сроков и риска дефолта для их держателя (то есть безрисковая процентная ставка);

(d) цены за согласие мириться с неопределенностью, присущей денежным потокам (то есть *премия за риск*);

(е) других факторов, которые участники рынка приняли бы во внимание в сложившихся обстоятельствах;

(f) в отношении обязательства - связанного с ним риска невыполнения, включая собственный кредитный риск организации (то есть лица, обязанного погасить долг).

Общие принципы

V14 Способы расчета приведенной стоимости отличаются способом включения в расчет элементов, описанных в пункте V13. Однако все нижеследующие общие принципы определяют применение любого способа расчета приведенной стоимости, используемого для оценки справедливой стоимости:

(a) Денежные потоки и ставки дисконтирования должны отражать допущения, которые использовались бы участниками рынка при определении цены на актив или обязательство.

(b) Денежные потоки и ставки дисконтирования должны учитывать только те факторы, которые относятся к оцениваемому активу или обязательству.

(с) Чтобы избежать двойного включения факторов риска или же их невключения необходимо, чтобы ставки дисконтирования отражали те же допущения, что были использованы при расчете соответствующих денежных потоков. Например, ставка дисконтирования, которая отражает неопределенность, связанную с ожиданиями в отношении будущих дефолтов, будет уместной, если расчет делается в отношении предусмотренных договором денежных потоков по займу (то есть используется способ корректировки ставки дисконтирования). Та же самая ставка не может применяться, если расчет делается в отношении ожидаемых (то есть взвешенных по степени вероятности) денежных потоков (то есть используется способ расчета ожидаемой приведенной стоимости), потому что ожидаемые денежные потоки уже отражают допущения о неопределенности будущих дефолтов; вместо этого должна использоваться ставка дисконтирования, соответствующая риску, присущему ожидаемым денежным потокам.

(d) Допущения в отношении денежных потоков и ставок дисконтирования должны быть сообразны между собой. Например, номинальные денежные потоки, которые учитывают влияние инфляции, должны дисконтироваться по ставке, учитывающей влияние инфляции. Номинальная безрисковая процентная ставка учитывает влияние инфляции. Реальные же денежные потоки, которые исключают влияние инфляции, должны дисконтироваться по ставке, исключающей влияние инфляции. Аналогично суммы, отражающие денежные потоки после налогообложения, должны дисконтироваться с использованием посленалоговой ставки дисконтирования. Суммы, отражающие денежные потоки до налогообложения, должны дисконтироваться по ставке, соответствующей указанным денежным потокам.

(е) Ставки дисконтирования должны определяться с учетом базовых экономических факторов той валюты, в которой выражены соответствующие денежные потоки.

Риск и неопределенность

В15 Оценка справедливой стоимости с использованием расчета приведенной стоимости осуществляется в условиях неопределенности, потому что рассматриваемые денежные потоки являются расчетными величинами, а не заведомо известными суммами. Во многих случаях неопределенными являются как сумма, так и сроки возникновения денежных потоков. Даже предусмотренные договором фиксированные суммы, такие как платежи по займу, являются неопределенными, если существует риск дефолта.

В16 Участники рынка обычно стремятся получить компенсацию (то есть премию за риск) за принятие неопределенности, присущей денежным потокам по активу или обязательству. Оценка справедливой стоимости должна учитывать премию за риск, отражающую сумму, которую участники рынка потребовали бы в качестве компенсации за неопределенность, присущую денежным потокам. Иначе эта оценка не будет правдиво представлять справедливую стоимость. В некоторых случаях определение соответствующей премии за риск может вызвать затруднения. Однако степень сложности сама по себе не является причиной, достаточной для исключения премии за риск.

В17 Способы расчета приведенной стоимости различаются в зависимости от того, каким образом они учитывают корректировку на риск, и от вида используемых денежных потоков. Например:

(а) Способ корректировки ставки дисконтирования (см. пункты В18-В22) предполагает использование ставки дисконтирования, скорректированной на риск, и предусмотренные договором, обещанные или наиболее вероятные денежные потоки.

(б) Метод 1 расчета ожидаемой приведенной стоимости (см. пункт В25) предполагает использование ожидаемых денежных потоков, скорректированных с учетом риска, и безрисковой процентной ставки.

(с) Метод 2 расчета ожидаемой приведенной стоимости (см. пункт В26) предполагает использование ожидаемых денежных потоков, не скорректированных с учетом риска, и ставки дисконтирования, скорректированной для включения премии за риск, требуемой участниками рынка. Такая ставка отличается от ставки, используемой при применении способа корректировки ставки дисконтирования.

Способ корректировки ставки дисконтирования

В18 При применении способа корректировки ставки дисконтирования используется один сценарий денежных потоков из диапазона возможных расчетных сумм, будь то предусмотренные договором, или обещанные (как в случае с облигацией), или наиболее вероятные денежные потоки. Во всех случаях указанные денежные потоки не зависят от выполнения условия, связанного с возникновением определенных событий (например, предусмотренные договором или обещанные денежные потоки по облигации зависят от такого события, как невозникновение дефолта со стороны дебитора). Ставка дисконтирования, используемая при применении способа корректировки ставки дисконтирования, получается на основе наблюдаемых показателей нормы доходности по

сопоставимым активам или обязательствам, обращающимся на рынке. Следовательно, предусмотренные договором, обещанные или наиболее вероятные денежные потоки дисконтируются по наблюдаемой или расчетной рыночной ставке в отношении таких условных денежных потоков (то есть по рыночной норме доходности).

В19 Способ корректировки ставки дисконтирования требует анализа рыночных данных, относящихся к сопоставимым активам или обязательствам. Сопоставимость устанавливается с учетом характера денежных потоков (например, являются ли денежные потоки предусмотренными договором или не являются таковыми и насколько высока вероятность того, что они будут одинаково реагировать на изменения экономических условий), а также других факторов (например, кредитной репутации, обеспечения, дюрации, ограничительных условий и ликвидности). Если же отдельный сопоставимый актив или обязательство не отражает достоверно риск, присущий денежным потокам по оцениваемому активу или обязательству, может оказаться возможным вывести ставку дисконтирования, используя данные по нескольким сопоставимым активам или обязательствам вместе с показателями кривой по безрисковой доходности (то есть используя способ «кумулятивного построения»).

В20 Для того чтобы проиллюстрировать способ кумулятивного построения, допустим, что Актив А представляет собой предусмотренное договором право на получение 800 д. е.⁷⁴ через год (то есть в данном случае отсутствует неопределенность в отношении сроков). Существует сформировавшийся рынок для сопоставимых активов, и информация о данных активах, включая ценовую информацию, является доступной. Из указанных сопоставимых активов:

(а) Актив В представляет собой предусмотренное договором право на получение 1 200 д. е. через год, а его рыночная цена составляет 1 083 д. е. Таким образом, подразумеваемая годовая норма доходности (то есть рыночная норма доходности за один год) составляет 10,8 процентов $[(1\ 200\ \text{д. е.}/1\ 083\ \text{д. е.}) - 1]$.

(б) Актив С представляет собой предусмотренное договором право на получение 700 д. е. через два года, а его рыночная цена составляет 566 д. е. Таким образом, подразумеваемая годовая норма доходности (то есть рыночная норма доходности за два года) составляет 11,2 процента $[(700\ \text{д. е.}/566\ \text{д. е.})^{0,5} - 1]$.

(с) Все три актива сопоставимы в отношении риска (то есть дисперсии возможных выплат и кредитного качества).

⁷⁴ В настоящем МСФО денежные суммы выражены в «денежных единицах (д. е.)».

В21 Если рассматривать сроки, предусмотренные договором для платежей к получению в отношении Актива А, относительно сроков, предусмотренных для Актива В и Актива С (то есть один год для Актива В против двух лет для Актива С), то Актив В считается более сопоставимым с Активом А. Используя информацию о предусмотренном договором платеже к получению по Активу А (800 д. е.) и рыночной ставке за один год, выведенной на базе Актива В (10,8 процента), справедливая стоимость Актива А определяется в размере 722 д. е. $(800\ \text{д. е.}/1,108)$. Однако при отсутствии доступной рыночной информации по Активу В годовую рыночную ставку можно было бы вывести из данных по Активу С с использованием метода кумулятивного построения. В таком случае рыночная ставка за два года, обозначенная для Актива С (11,2 процента), была бы скорректирована до годовой рыночной ставки с использованием временной структуры кривой по безрисковой доходности. Определение того, являются ли одинаковыми премии за риск для одногодичных и двухгодичных активов, может потребовать дополнительной

информации и анализа. Если будет установлено, что премии за риск для одногодичных и двухгодичных активов не являются одинаковыми, то рыночную норму доходности за два года нужно будет дополнительно скорректировать с учетом такого влияния.

B22 Когда способ корректировки ставки дисконтирования применяется к фиксированным поступлениям или выплатам, корректировка на риск, присущий денежным потокам по оцениваемому активу или обязательству, включается в расчет ставки дисконтирования. В некоторых случаях, когда способ корректировки ставки дисконтирования применяется к денежным потокам, которые не являются фиксированными поступлениями или выплатами, может потребоваться корректировка денежных потоков для достижения сопоставимости с наблюдаемым активом или обязательством, на базе которого была выведена ставка дисконтирования.

Способ расчета ожидаемой приведенной стоимости

B23 При применении способа расчета ожидаемой приведенной стоимости в качестве отправной точки используется ряд денежных потоков, который представляет собой средневзвешенную по степени вероятности величину всех возможных будущих денежных потоков (то есть ожидаемые денежные потоки). Получаемая в результате расчетная величина идентична ожидаемой стоимости, которая, в статистическом выражении, представляет собой средневзвешенную величину возможных значений дискретной случайной переменной, где в качестве весов используются соответствующие коэффициенты вероятности. Поскольку все возможные денежные потоки взвешиваются с учетом вероятности, рассчитанная величина ожидаемого денежного потока не зависит от выполнения условия, связанного с возникновением какого-либо определенного события (в отличие от денежных потоков, используемых при способе корректировки ставки дисконтирования).

B24 При принятии решения об инвестировании участники рынка, не склонные к риску, приняли бы во внимание риск того, что фактические денежные потоки могут отличаться от ожидаемых денежных потоков. «Теория портфеля» выделяет два типа риска:

(а) несистематический (диверсифицируемый) риск, представляющий собой риск, специфичный для конкретного актива или обязательства;

(б) систематический (недиверсифицируемый) риск, представляющий собой общий риск, которому подвержены как актив или обязательство, так и другие объекты в диверсифицируемом портфеле.

«Теория портфеля» предполагает, что на рынке, находящемся в состоянии равновесия, участники рынка могут рассчитывать на компенсацию только принятого ими систематического риска, присущего денежным потокам. (На рынках, которые не являются эффективными или не находятся в состоянии равновесия, могут быть доступны другие формы дохода или компенсации.)

B25 Метод 1 расчета ожидаемой приведенной стоимости предполагает корректировку ожидаемых денежных потоков по активу на систематический (то есть рыночный) риск путем вычитания премии за неопределенность денежных потоков (то есть определяются ожидаемые денежные потоки, скорректированные на риск). Такие ожидаемые денежные потоки, скорректированные на риск, представляют собой денежный поток, эквивалентный потоку без элемента неопределенности, дисконтированный по

безрисковой процентной ставке. Денежный поток, эквивалентный потоку без элемента неопределенности, подразумевает ожидаемый денежный поток (в соответствии с определением этого термина), скорректированный на риск таким образом, чтобы для участника рынка выбор между денежным потоком без элемента неопределенности и ожидаемым денежным потоком был нейтральным. Например, если бы участник рынка пожелал обменять ожидаемый денежный поток в размере 1 200 д. е. на несомненный денежный поток в размере 1 000 д. е., то поток в 1 000 д. е. представлял бы собой эквивалент потока в 1 200 д. е., но без элемента неопределенности (то есть сумма в размере 200 д. е. представляла бы собой премию за риск неопределенности денежного потока). В этом случае для участника рынка выбор относительно того, какой из активов ему держать, был бы нейтральным.

В26 В отличие от вышеизложенного метод 2 расчета ожидаемой приведенной стоимости предполагает корректировку на систематический (то есть рыночный) риск путем применения премии за риск к безрисковой процентной ставке. Следовательно, ожидаемые денежные потоки дисконтируются по ставке, которая соответствует ожидаемой ставке, соответствующей денежным потокам, взвешенным по степени вероятности (то есть по ожидаемой норме доходности). Модели, используемые для определения цены рискованных активов, такие как модель определения стоимости капитальных активов, могут использоваться для оценки ожидаемой нормы доходности. Поскольку ставка дисконтирования, которая была использована при применении способа корректировки ставки дисконтирования, является нормой доходности, относящейся к зависимым от выполнения определенного условия денежным потокам, она, скорее всего, будет выше той ставки дисконтирования, которая используется в методе 2 расчета ожидаемой приведенной стоимости и представляет собой ожидаемую норму доходности, относящуюся к ожидаемым денежным потокам или к денежным потокам, взвешенным по степени вероятности.

В27 Для того чтобы проиллюстрировать методы 1 и 2, допустим, что по некоторому активу ожидается получение через год денежных потоков в размере 780 д. е. и данная величина была определена на основе возможных денежных потоков и вероятностей, как указано ниже. Применимая безрисковая процентная ставка для денежных потоков с одногодичным горизонтом составляет 5 процентов, а систематическая премия за риск для актива с таким же профилем риска составляет 3 процента.

Возможные денежные потоки	Вероятность	Денежные потоки, взвешенные по степени вероятности
500 д. е.	15 %	75 д. е.
800 д. е.	60 %	480 д. е.
900 д. е.	25 %	225 д. е.
Ожидаемые денежные потоки		780 д. е.

В28 В этом простом примере ожидаемые денежные потоки (780 д. е.) представляют собой среднее значение из трех возможных результатов, взвешенных по степени вероятности их возникновения. В более реалистичных ситуациях таких возможных результатов может быть много. Однако, для того чтобы применить способ расчета ожидаемой приведенной стоимости, не всегда требуется учитывать распределение всех возможных денежных потоков, используя сложные модели и методы. Вместо этого, возможно, удастся разработать ограниченное количество дискретных сценариев и вероятностей, которые охватывают распределение всех возможных денежных потоков. Например, возможно, что организация использует для расчета реализованные денежные потоки за какой-либо релевантный прошлый период, скорректированные с учетом

возникших впоследствии изменений обстоятельств (например, изменений внешних факторов, включая экономические или рыночные условия, отраслевых тенденций и конкуренции, а также изменений внутренних факторов, оказывающих более прямое влияние на организацию), принимая во внимание допущения участников рынка.

V29 В теории приведенная стоимость (то есть справедливая стоимость) денежных потоков по активу будет одинаковой независимо от того, использовался ли для ее определения метод 1 или метод 2, а именно:

(a) При использовании метода 1 ожидаемые денежные потоки корректируются с учетом систематического (то есть рыночного) риска. При отсутствии рыночных данных, прямо указывающих сумму корректировки на риск, такая корректировка может быть выведена с помощью модели определения стоимости активов, опираясь на концепцию эквивалентных денежных потоков без элемента неопределенности. Например, корректировка на риск (то есть премия размере 22 д. е. за риск неопределенности денежных потоков) могла бы быть определена исходя из систематической премии за риск в размере 3 процентов ($780 \text{ д. е.} - [780 \text{ д. е.} \times (1,05/1,08)]$), что в результате дало бы величину ожидаемых денежных потоков, скорректированных на риск, равную 758 д. е. ($780 \text{ д. е.} - 22 \text{ д. е.}$). Сумма в размере 758 д. е. представляет собой эквивалент денежного потока в размере 780 д. е., но без элемента неопределенности, и дисконтируется по безрисковой процентной ставке (5 процентов). Приведенная стоимость (то есть справедливая стоимость) данного актива составляет 722 д. е. ($758 \text{ д. е.}/1,05$).

(b) При использовании метода 2 ожидаемые денежные потоки не корректируются на систематический (то есть рыночный) риск. Вместо этого корректировка на данный риск включается в расчет ставки дисконтирования. Таким образом, ожидаемые денежные потоки дисконтируются по ставке, равной ожидаемой норме доходности и составляющей 8 процентов (то есть 5-процентная безрисковая процентная ставка плюс 3-процентная систематическая премия за риск). Приведенная стоимость (то есть справедливая стоимость) данного актива составляет 722 д. е. ($780 \text{ д. е.}/1,08$).

V30 При использовании способа расчета ожидаемой приведенной стоимости для оценки справедливой стоимости может использоваться либо метод 1, либо метод 2. Выбор между методом 1 или методом 2 будет зависеть от фактов и обстоятельств, специфичных для оцениваемого актива или обязательства, от того, в какой мере имеется в наличии достаточный объем необходимых данных, и от применяемых суждений.

Применение способов расчета приведенной стоимости к обязательствам и собственным долевым инструментам организации, не удерживаемым другими сторонами в качестве активов (пункты 40 и 41)

V31 При использовании способа расчета приведенной стоимости для оценки справедливой стоимости обязательства, которое не удерживается другой стороной в качестве актива (например, обязательство по выводу объектов из эксплуатации), организация должна, помимо прочего, оценить будущие денежные оттоки, возникновения которых ожидали бы участники рынка в связи с выполнением соответствующей обязанности. Оценка таких будущих денежных оттоков должна включать ожидания участников рынка в отношении затрат на выполнение данной обязанности и компенсацию, которую участник рынка потребовал бы за принятие на себя этой

обязанности. Такая компенсация включает доход, который потребовал бы участник рынка за следующие действия:

(а) осуществление требуемой деятельности (то есть стоимость выполнения соответствующей обязанности; например, необходимость использования ресурсов, которые могли бы использоваться для осуществления другой деятельности); и

(б) принятие риска, связанного с данной обязанностью (то есть премия за риск, которая отражает риск того, что фактические денежные оттоки могут отличаться от ожидаемых денежных оттоков; см. пункт В33).

В32 Например, нефинансовое обязательство не содержит предусмотренную договором норму доходности, и для данного обязательства не существует наблюдаемой рыночной доходности. В некоторых случаях компоненты дохода, который потребовали бы участники рынка, нельзя будет отделить один от другого (например, при использовании цены, которую сторонний подрядчик запросил бы в качестве фиксированного вознаграждения). В других случаях организация должна оценивать такие компоненты по отдельности (например, при использовании цены, которую сторонний подрядчик, требовал бы по принципу «затраты плюс», потому что в этом случае подрядчик не будет нести риск будущих изменений объема затрат).

В33 Организация может включать премию за риск в оценку справедливой стоимости обязательства или собственного долевого инструмента организации, который не удерживается другой стороной в качестве актива, одним из следующих способов:

(а) корректируя денежные потоки (то есть как увеличение величины денежных оттоков); или

(б) корректируя ставку, используемую для дисконтирования будущих денежных потоков до их приведенной стоимости (то есть как снижение ставки дисконтирования).

Организация должна удостовериться в том, что она не допускает двойного включения корректировки на риск или ее невключения. Например, если расчетные денежные потоки увеличиваются, чтобы учесть компенсацию за принятие на себя риска, связанного с обязанностью, то ставка дисконтирования не может корректироваться для отражения данного риска.

Исходные данные для методов оценки (пункты 67-71)

В34 Примерами рынков, на которых исходные данные могут быть наблюдаемыми в отношении некоторых активов и обязательств (например, финансовых инструментов), могут быть следующие:

(а) *Биржевые рынки.* На биржевом рынке информация о ценах закрытия является легкодоступной и, как правило, показательной в отношении справедливой стоимости. Примером такого рынка является Лондонская фондовая биржа.

(б) *Дилерские рынки.* На дилерском рынке дилеры всегда готовы торговать (покупать или продавать за свой собственный счет), обеспечивая тем самым ликвидность посредством использования своего капитала для поддержания запаса объектов, для которых они создают рынок. Как правило, информация о цене покупателя и цене продавца (представляющих цену, по которой дилер желает купить, и цену, по которой дилер желает

продать, соответственно) является более доступной, чем информация о ценах закрытия. Внебиржевые рынки (цены для которых публикуются) являются дилерскими рынками. Дилерские рынки также существуют для других видов активов и обязательств, включая некоторые финансовые инструменты, товары и физические активы (например, бывшее в использовании оборудование).

(с) *Рынки с брокерским посредничеством.* На рынке с брокерским посредничеством брокеры стараются свести покупателей с продавцами, но не готовы торговать за свой собственный счет. Другими словами, брокеры не используют свой капитал для поддержания запаса объектов, для которых они создают рынок. Брокер знает цены, предлагаемые и запрашиваемые соответствующими сторонами, но каждая из сторон, как правило, не знает ценовые требования другой стороны. Информация о ценах завершившихся сделок иногда бывает доступной. Рынки с брокерским обслуживанием включают в себя электронные коммуникационные сети, в которых сводятся заявки на покупку и продажу, а также рынки коммерческой и жилой недвижимости.

(d) *Рынки принципалов.* На рынке принципалов сделки, как первичная продажа, так и вторичная перепродажа, осуществляются сторонами самостоятельно, без посредников. Лишь небольшой объем информации о таких сделках может быть общедоступным.

Иерархия справедливой стоимости (пункты 72-90)

Исходные данные Уровня 2 (пункты 81-85)

В35 Примерами исходных данных Уровня 2 для конкретных активов и обязательств являются следующие:

(a) *Процентный своп, предусматривающий поступления по фиксированной ставке и выплаты по переменной ставке, основанный на ставке своп Лондонской межбанковской ставке предложения (LIBOR).* Ставка своп, основанная на LIBOR, будет отнесена к исходным данным Уровня 2, если данная ставка наблюдается по стандартным котируемым интервалам на протяжении практически всего срока действия свопа.

(b) *Процентный своп, предусматривающий поступления по фиксированной ставке и выплаты по переменной ставке, основанный на кривой доходности, выраженной в иностранной валюте.* Исходным параметром Уровня 2 будет ставка своп, основанная на кривой доходности, выраженной в иностранной валюте, и эта ставка является наблюдаемой по стандартным котируемым интервалам на протяжении практически всего срока действия свопа. Такая ситуация может иметь место, если срок свопа составляет 10 лет, а ставка своп наблюдается по стандартным котируемым интервалам на протяжении 9 лет, при условии, что любая обоснованная экстраполяция кривой доходности на 10-й год не будет значительной для оценки справедливой стоимости свопа в целом.

(с) *Процентный своп, предусматривающий поступления по фиксированной ставке и выплаты по переменной ставке, основанный на базисной ставке определенного банка.* Исходным параметром Уровня 2 будет базисная ставка данного банка, полученная с помощью экстраполяции, если экстраполированные значения будут подтверждаться наблюдаемыми рыночными данными, например, наличием корреляции с какой-либо

процентной ставкой, являющейся наблюдаемой на протяжении практически всего срока действия свопа.

(d) *Трехгодичный опцион на акции, обращающиеся на бирже.* Исходным параметром Уровня 2 будет подразумеваемая волатильность акций, полученная с помощью экстраполяции на 3-й год, при наличии двух следующих условий:

(i) цены на одногодичные и двухгодичные опционы на эти акции являются наблюдаемыми;

(ii) экстраполированная подразумеваемая волатильность трехгодичного опциона подтверждается рыночными данными, наблюдаемыми на протяжении практически всего срока действия опциона.

В этом случае подразумеваемая волатильность может быть получена путем экстраполяции подразумеваемой волатильности по одногодичным и двухгодичным опционам на эти акции и подтверждена подразумеваемой волатильности по трехгодичным опционам на акции сопоставимых организаций при условии, что будет установлено наличие корреляции с одногодичной и двухгодичной подразумеваемой волатильностью.

(e) *Лицензионное соглашение.* Для лицензионного соглашения, которое было приобретено в рамках объединения бизнесов и было недавно заключено приобретенной организацией (являющейся одной из сторон по лицензионному соглашению) с несвязанной стороной, исходным параметром Уровня 2 будет ставка роялти в договоре с указанной несвязанной стороной на момент заключения данного лицензионного соглашения.

(f) *Запасы готовой продукции в точке розничной торговли.* Для запасов готовой продукции, которые были приобретены в рамках объединения бизнесов, исходным параметром Уровня 2 будет либо цена для покупателей на розничном рынке, либо цена для розничных продавцов на оптовом рынке, скорректированная с учетом различий в состоянии и местонахождении между данным объектом запасов и сопоставимыми (то есть аналогичными) объектами запасов, чтобы оценка справедливой стоимости отражала цену, которая была бы получена в сделке по продаже запасов другому розничному торговцу, который завершит необходимые действия по продаже. Концептуально оценка справедливой стоимости будет одинаковой независимо от того, корректируется ли розничная цена (в сторону уменьшения) или оптовая цена (в сторону увеличения). Как правило, для оценки справедливой стоимости должна использоваться цена, требующая наименьшего количества субъективных корректировок.

(g) *Удерживаемое и используемое здание.* Исходным параметром Уровня 2 будет цена за квадратный метр этого здания (оценочный мультипликатор), полученная на основе наблюдаемых рыночных данных, например мультипликаторов, полученных на основе цен по наблюдаемым сделкам с сопоставимыми (то есть аналогичными) зданиями с аналогичным местонахождением.

(h) *Единица, генерирующая денежные потоки.* Исходным параметром Уровня 2 будет оценочный мультипликатор (например, мультипликатор, кратный прибыли или выручке или аналогичному показателю деятельности), полученный на основе наблюдаемых рыночных данных, например мультипликаторы, полученные на основе цен по наблюдаемым сделкам с сопоставимыми (то есть аналогичными) бизнесами, с учетом операционных, рыночных, финансовых и нефинансовых факторов.

Исходные данные Уровня 3 (пункты 86-90)

В36 Примеры исходных данных Уровня 3 для конкретных активов и обязательств включают следующие:

(а) *Долгосрчный валютный своп*. Исходным параметром, относящимся к Уровню 3, будет процентная ставка в определенной валюте, которая не является наблюдаемой и не может быть подтверждена рыночными данными, наблюдаемыми со стандартными интервалами, для которых имеются котировки, или подтверждена иным образом в отношении практически всего срока действия валютного свопа. Процентные ставки по валютному свопу - ставки своп, рассчитанные на основе кривых доходности соответствующих стран.

(b) *Трехгодичный опцион на акции, обращающиеся на бирже*. Исходным параметром Уровня 3 будет историческая волатильность, то есть показатель волатильности акций, полученный на основе исторических цен на акции. Историческая волатильность, как правило, не отражает ожидания участников рынка на текущий момент в отношении будущей волатильности, даже если она является единственным источником информации, доступным для определения цены опциона.

(с) *Процентный своп*. Исходным параметром Уровня 3 будет корректировка среднерыночной «консенсусной» (необязывающей) цены данного свопа, полученной с использованием данных, которые не являются непосредственно наблюдаемыми и не могут быть каким-либо иным образом подтверждены наблюдаемыми рыночными данными.

(d) *Обязательство по выводу объектов из эксплуатации, принятое на себя при объединении бизнесов*. Исходным параметром Уровня 3 будет текущая расчетная оценка, на основе собственных данных организации, будущих денежных выплат, которые потребуется произвести для выполнения соответствующей обязанности (включая ожидания участников рынка в отношении затрат, связанных с выполнением этой обязанности, и компенсации, которую участник рынка потребовал бы за принятие обязанности по демонтажу актива), при условии отсутствия обоснованно доступной информации, указывающей на то, что участники рынка использовали бы другие допущения. Указанный исходный параметр Уровня 3 использовался бы при расчете приведенной стоимости вместе с другими исходными данными, например текущей безрисковой процентной ставкой или безрисковой ставкой, скорректированной с учетом кредитоспособности, если влияние кредитной позиции организации на справедливую стоимость данного обязательства отражается в ставке дисконтирования, а не в расчетной величине будущего оттока денежных средств.

(e) *Единица, генерирующая денежные потоки*. Исходными данными Уровня 3 будут финансовые прогнозы (например, в отношении денежных потоков или прибыли или убытка), разработанные с использованием собственных данных организации, при условии, что отсутствует обоснованно доступная информация, указывающая на то, что участники рынка использовали бы другие допущения.

Оценка справедливой стоимости в случае значительного снижения объема или уровня активности в отношении актива или обязательства

В37 На справедливую стоимость актива или обязательства может повлиять значительное снижение объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства по сравнению с обычной активностью на рынке в отношении данного актива или обязательства (аналогичных активов или обязательств). Для того чтобы установить на основе имеющихся в наличии свидетельств, имело ли место значительное снижение объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства, организация должна оценить значительность и релевантность факторов, таких как указанные ниже:

(a) за последнее время совершено небольшое количество сделок;

(b) котировки цен формируются не на основе текущей информации;

(c) котировки цен варьируются в значительной степени либо на протяжении времени, либо среди маркет-мейкеров (например, на некоторых рынках с брокерским посредничеством);

(d) можно продемонстрировать, что индексы, которые ранее имели высокую корреляцию с показателями справедливой стоимости соответствующего актива или обязательства, теперь не коррелируют с последними по времени показателями справедливой стоимости указанного актива или обязательства;

(e) имеет место значительное повышение подразумеваемых премий за риск ликвидности, показателей доходности или результатов деятельности (таких как показатели просроченной задолженности или величина убытков) в отношении наблюдаемых сделок или ценовых котировок по сравнению с расчетной оценкой ожидаемых денежных потоков, сделанной организацией с учетом всех доступных рыночных данных о кредитном риске и других рисках невыполнения обязательств по данному активу или обязательству;

(f) имеет место широкий спрэд между ценой продавца и ценой покупателя или значительное увеличение спреда между ценой продавца и ценой покупателя;

(g) имеет место значительное снижение уровня активности на рынке или отсутствие рынка для новых выпусков (то есть первичного рынка) в отношении соответствующего актива или обязательства или аналогичных активов или обязательств;

(h) лишь небольшой объем информации является общедоступным (например, о сделках, которые осуществляются на рынке принципалов).

В38 Если организация пришла к заключению, что имело место значительное снижение объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства по сравнению с обычной активностью на рынке в отношении данного актива или обязательства (или аналогичных активов или обязательств), необходимо провести дополнительный анализ сделок или ценовых котировок. Само по себе снижение объема или уровня активности может не означать, что цена сделки или ценовая котировка не представляет собой справедливую стоимость или что сделка на данном рынке не является обычной сделкой. Однако, если организация определяет, что цена сделки или ценовая котировка не отражает справедливую стоимость (например, могут иметь место сделки, которые не являются обычными сделками), потребуется корректировка цен сделок или ценовых котировок, если организация будет использовать эти цены как основу для оценки справедливой стоимости, и такая корректировка может быть значительной для оценки справедливой стоимости в целом. Корректировки также могут потребоваться и в других обстоятельствах (например, когда требуется значительная корректировка цены на аналогичный актив, чтобы сделать его сопоставимым с оцениваемым активом, или когда ценовая информация устарела).

В39 Настоящий стандарт не предписывает способы внесения значительных корректировок в данные о сделках или ценовые котировки. В пунктах 61-66 и В5-В11 рассматриваются вопросы использования методов оценки для оценки справедливой стоимости. Независимо от того, какой метод оценки используется, организация должна вносить соответствующие корректировки на риск, включая премию за риск, отражающую сумму, которую участники рынка потребовали бы в качестве компенсации за неопределенность, присущую денежным потокам по активу или обязательству (см. пункт В17). В противном случае оценка не будет правдиво представлять справедливую стоимость. В некоторых случаях определение соответствующей корректировки на риск может быть сопряжено с трудностями. Однако степень затруднений сама по себе не является причиной, достаточной для исключения корректировки на риск. Корректировка на риск должна служить отражением обычной сделки между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях.

В40 Если имело место значительное снижение объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства, то может оказаться уместным изменение метода оценки или использование нескольких методов оценки (например, использование рыночного подхода и расчета приведенной стоимости). При взвешивании показателей справедливой стоимости, полученных в результате использования нескольких методов оценки, организация должна рассмотреть обоснованность диапазона оценок справедливой стоимости. Цель заключается в том, чтобы определить ту величину в пределах данного диапазона, которая является наиболее показательной для справедливой стоимости в текущих рыночных условиях. Широкий диапазон оценок справедливой стоимости может указывать на необходимость проведения дополнительного анализа.

В41 Даже при наличии значительного снижения объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства, цель оценки справедливой стоимости остается прежней. Справедливая стоимость представляет собой цену, которая была бы получена от продажи актива или уплачена с целью передачи обязательства в ходе обычной сделки (то есть не принудительной ликвидации или вынужденной продажи), осуществленной между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях.

В42 Расчетная оценка цены, по которой участники рынка желали бы провести сделку на дату оценки в текущих рыночных условиях, когда имело место значительное снижение объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства, зависит от фактов и обстоятельств, существующих на дату оценки, и требует суждения. Намерение организации удерживать актив или урегулировать или иным образом выполнить обязательство не имеет значения при оценке справедливой стоимости, потому что справедливая стоимость представляет собой оценку, основанную на рыночных данных, а не оценку, специфичную для организации.

Идентификация сделок, не являющихся обычными

В43 Определить, является ли какая-либо сделка обычной (или же не является таковой), труднее в том случае, если имело место значительное снижение объема или уровня активности в отношении актива или обязательства по сравнению с обычной активностью на рынке в отношении данного актива или обязательства (или аналогичных активов или обязательств). При таких обстоятельствах не следует делать заключение о том, что все сделки на данном рынке не являются обычными сделками (то есть представляют собой принудительную ликвидацию или вынужденную продажу).

Обстоятельства, которые могут указывать на то, что сделка не является обычной, включают следующее:

(a) Отсутствовал факт представления объекта на рынке на протяжении некоторого времени до даты оценки, достаточного для осуществления действий, обычных и принятых на данном рынке для сделок в отношении таких активов или обязательств, в текущих рыночных условиях.

(b) Имел место обычный и принятый на данном рынке период представления объекта, но продавец предлагал данный актив или обязательство только одному участнику рынка.

(c) Продавец находится в состоянии банкротства или конкурсного управления или в состоянии, близком к банкротству или конкурсному управлению (то есть продавец вынужден осуществить данную сделку).

(d) Продавец обязан был осуществить продажу, чтобы выполнить регуляторные или юридические требования (то есть продавец был вынужден провести сделку).

(e) Цена сделки значительно отличается от цен на другие недавно совершенные сделки с таким же или аналогичным активом или обязательством.

Организация должна оценить обстоятельства, чтобы на основании всех доступных свидетельств определить, является ли данная сделка обычной.

B44 Организация должна рассмотреть все указанные ниже аспекты при оценке справедливой стоимости или определении размера премий за рыночный риск:

(a) Если есть свидетельства того, что сделка не является обычной, то организация должна присвоить цене такой сделки меньший вес или не присваивать никакого веса (по сравнению с другими индикаторами справедливой стоимости).

(b) Если есть свидетельства того, что сделка является обычной, организация должна принять цену такой сделки во внимание. Степень значимости, которая придается такой цене сделки по сравнению с другими показателями справедливой стоимости, будет зависеть от фактов и обстоятельств, таких как указанные ниже:

(i) объем сделки;

(ii) сопоставимость сделки с оцениваемым активом или обязательством;

(iii) близость даты осуществления сделки к дате оценки.

(c) Если организация не имеет достаточной информации, позволяющей сделать заключение о том, является ли данная сделка обычной, организация должна принять во внимание цену данной сделки. Однако цена данной сделки может не представлять собой справедливую стоимость (то есть цена сделки не всегда является единственным или главным основанием для оценки справедливой стоимости или определения расчетной величины премий за рыночный риск). Если организация не имеет достаточной информации, позволяющей сделать заключение о том, являются ли определенные сделки обычными, она должна придавать меньше значения информации о таких сделках по сравнению с другими сделками, в отношении которых известно, что они являются обычными сделками.

Организации нет необходимости прилагать чрезмерные усилия, чтобы установить, является ли сделка обычной сделкой, но она не должна игнорировать информацию, являющуюся обоснованно доступной. Если организация является одной из сторон в

сделке, предполагается, что она владеет достаточной информацией, позволяющей сделать заключение о том, является ли данная сделка обычной сделкой.

Использование ценовых котировок, предоставленных третьими лицами

В45 Настоящий стандарт не запрещает использование ценовых котировок, предоставленных третьими лицами, такими как бюро ценовой информации или брокеры, если организация определила, что ценовые котировки, предоставленные данными сторонами, были сформированы в соответствии с настоящим стандартом.

В46 В случае значительного снижения объема или уровня активности в отношении данного актива или обязательства организация должна определить, были ли ценовые котировки, предоставленные третьими лицами, сформированы на основе текущей информации, которая отражает обычные сделки, или с использованием метода оценки, который отражает допущения участников рынка (включая допущения о риске). При определении веса ценовой котировки в качестве исходного параметра для оценки справедливой стоимости организация присваивает меньший вес (по сравнению с другими показателями справедливой стоимости, отражающими результаты сделок) котировкам, которые не отражают результаты сделок.

В47 Кроме того, при взвешивании имеющихся в наличии свидетельств должен учитываться характер котировки (например, является ли данная котировка индикативной ценой или обязывающим предложением), при этом больший вес присваивается предоставленным третьими лицами котировкам, которые представляют собой обязывающие предложения.

Приложение С

Дата вступления в силу и переходные положения

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

С1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, то она обязана раскрыть этот факт.

С2 Настоящий стандарт должен применяться перспективно, с начала годового периода, в котором он был применен впервые.

С3 Требования по раскрытию информации, предусмотренные настоящим стандартом, не должны применяться для сравнительной информации, предоставленной в отношении периодов, предшествующих первоначальному применению настоящего стандарта.

С4 Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2011-2013 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесено изменение в пункт 52. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля

2014 года или после этой даты. Организация должна применять данную поправку перспективно с начала годового периода, в котором МСФО (IFRS) 13 был применен впервые. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку досрочно в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

C5 [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Приложение 41
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление требований к представлению в финансовой отчетности *остатков по счету отложенных тарифных разниц*, возникающих при предоставлении организацией покупателям товаров или услуг по ценам или тарифам, являющимся предметом *тарифного регулирования*.

2 Для достижения этой цели **стандарт** требует:

(а) внесения ограниченных изменений, относящихся к **учетной** политике, использовавшейся в соответствии с ранее применявшимися общепринятыми принципами **бухгалтерского учета** (*ранее применявшиеся ОПБУ*) в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые относятся, главным образом, к представлению таких счетов в отчетности; и

(b) раскрытия информации, которые

(i) идентифицируют и объясняют признанные в финансовой отчетности организации суммы, возникающие вследствие тарифного регулирования; и

(ii) помогают пользователям финансовой отчетности понять величину, сроки и неопределенность возникновения будущих денежных потоков, связанных с признанными остатками по счету отложенных тарифных разниц.

3 Настоящий стандарт разрешает организации, относящейся к сфере его применения, при первом применении ею МСФО продолжить учет остатков по счету отложенных тарифных разниц в соответствии с учетной политикой, предусмотренной ранее применявшимися ОПБУ, при условии внесения в нее ограниченных изменений, указанных в пункте 2 выше.

4 Кроме того, настоящий стандарт предусматривает некоторые исключения из требований других стандартов или освобождения от соблюдения требований других

МСФО. Все указанные требования в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, а также любые исключения из требований других стандартов или освобождения от соблюдения требований других МСФО, которые относятся к таким остаткам, приводятся в настоящем стандарте, а не в этих других МСФО.

Сфера применения

5 Организация вправе применять требования настоящего стандарта в своей первой финансовой отчетности по МСФО, если и только если она:

(а) осуществляет деятельность, подлежащую тарифному регулированию; и

(б) признавала суммы, которые в ее финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, квалифицируются в качестве остатков по счету отложенных тарифных разниц.

6 Организация должна применять требования настоящего стандарта в своей финансовой отчетности за последующие периоды, если и только если в своей первой финансовой отчетности по МСФО она признала остатки по счету отложенных тарифных разниц, выбрав применение требований настоящего стандарта.

7 В настоящем стандарте не рассматриваются прочие аспекты ведения бухгалтерского учета организациями, осуществляющими деятельность, подлежащую тарифному регулированию. При применении требований настоящего стандарта суммы, которые в соответствии с требованиями других МСФО разрешается либо требуется признавать в качестве активов или обязательств, не должны включаться в состав сумм, классифицированных как остатки по счету отложенных тарифных разниц.

8 Организация, относящаяся к сфере применения настоящего стандарта и принявшая решение о его применении, должна применять все его требования ко всем остаткам по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают в результате осуществления данной организацией деятельности, подлежащей тарифному регулированию.

Признание, оценка, обесценение и прекращение признания

Временное освобождение от соблюдения требований пункта 11 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»

9 При разработке своей учетной политики по признанию, оценке, обесценению и прекращению признания остатков по счету отложенных тарифных разниц организация, осуществляющая деятельность, подлежащую тарифному регулированию, а также относящаяся к сфере применения настоящего стандарта и принявшая решение о его применении, должна применять пункты 10 и 12 МСФО (IAS) 8.

10 В пунктах 11-12 МСФО (IAS) 8 приводятся источники требований и указаний, которые руководство обязано или вправе принимать во внимание при разработке учетной политики в отношении какой-либо статьи, в отсутствие соответствующего МСФО, применимого непосредственно к данной статье. Настоящий стандарт освобождает организацию от применения пункта 11 МСФО (IAS) 8 в отношении ее учетной политики по признанию, оценке, обесценению и прекращению признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Как следствие, посредством освобождения от применения требований пункта 11 МСФО (IAS) 8, организации, признающие в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ остатки по счету отложенных тарифных разниц либо в качестве отдельных статей, либо в качестве части балансовой стоимости других активов или обязательств, вправе продолжать признание этих остатков в соответствии с настоящим стандартом, при условии внесения изменений в представление информации, требуемых пунктами 18-19 настоящего стандарта.

Продолжение применения существующей учетной политики

11 При первоначальном применении настоящего стандарта организация должна продолжать применение учетной политики, предусмотренной ранее применявшимися ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, за исключением любых изменений, допускаемых пунктами 13-15. Однако представление таких сумм должно соответствовать требованиям настоящего стандарта к представлению информации, что может потребовать изменений в учетной политике организации относительно представления информации, предусмотренной ранее применявшимися ОПБУ (см. пункты 18-19).

12 Организация должна последовательно применять учетную политику, установленную в соответствии с пунктом 11, в последующих периодах, за исключением изменений, допускаемых пунктами 13-15.

Изменения в учетной политике

13 Организация не должна вносить изменения в свою учетную политику для того, чтобы начать признание остатков по счету отложенных тарифных разниц. Организация может изменить свою учетную политику в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц только в том случае, если в результате данного изменения финансовая отчетность станет более уместной для принятия экономических решений ее пользователями и не менее надежной⁷⁵, либо более надежной и не менее уместной для данных потребностей. Организация должна анализировать уместность и надежность, руководствуясь критериями, приведенными в пункте 10 МСФО (IAS) 8.

⁷⁵ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» на «Концептуальные основы финансовой отчетности». Понятие «правдивое представление» включает в себе основные характеристики, которые в прежней Концепции назывались «надежностью». Требование пункта 13 настоящего стандарта основывается на требованиях МСФО (IAS) 8, в котором продолжает использоваться термин «надежный».

14 Настоящий стандарт не освобождает организации от применения пунктов 10 или 14-15 МСФО (IAS) 8 в отношении изменений в учетной политике. Чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, организация должна показать, что это изменение обеспечивает более строгое соответствие финансовой отчетности критериям, указанным в пункте 10 МСФО (IAS) 8. Однако это изменение не обязано приводить к полному соответствию данным критериям в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц.

15 Пункты 13-14 действуют в отношении как изменений, внесенных при первоначальном применении настоящего стандарта, так и изменений, внесенных в последующих отчетных периодах.

Взаимодействие с другими МСФО

16 Конкретные исключения, освобождения или дополнительные требования, относящиеся к взаимодействию настоящего стандарта с другими МСФО, содержатся в настоящем стандарте (см. пункты В7-В28). В отсутствие таких исключений, освобождений или дополнительных требований в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц должны применяться другие МСФО таким же образом, как они применяются в отношении активов, обязательств, доходов и расходов, которые признаются в соответствии с другими МСФО.

17 В некоторых случаях может потребоваться применить другой стандарт в составе МСФО в отношении остатка по счету отложенных тарифных разниц, который был оценен согласно учетной политике организации, установленной в соответствии с пунктами 11-12, чтобы надлежащим образом отразить данный остаток в финансовой отчетности. Например, организация может осуществлять деятельность, подлежащую тарифному регулированию, в другой стране, в отношении которой операции и остатки по счету отложенных тарифных разниц номинированы в валюте, не являющейся функциональной валютой отчитывающейся организации. Остатки по счету отложенных тарифных разниц и движения по этим остаткам пересчитываются с применением МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Представление

Изменения в порядке представления

18 В настоящем стандарте в пунктах 20-26 вводятся требования к представлению информации относительно остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые признаются в соответствии с пунктами 11-12. При применении настоящего стандарта остатки по счету отложенных тарифных разниц признаются в отчете о финансовом положении в дополнение к активам и обязательствам, которые подлежат признанию в соответствии с другими МСФО. Данные требования к представлению информации

отделяют влияние, оказываемое признанием остатков по счету отложенных тарифных разниц, от требований других МСФО к представлению информации в финансовой отчетности.

19 В дополнение к статьям, обязательным к представлению в отчете о финансовом положении и в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в соответствии с МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*», организация, применяющая настоящий стандарт, должна представить все остатки по счету отложенных тарифных разниц, а также движения по этим остаткам в соответствии с пунктами 20-26.

Классификация остатков по счету отложенных тарифных разниц

20 Организация обязана представлять в виде отдельных статей в отчете о финансовом положении следующее:

(a) итоговая сумма всех дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц; и

(b) итоговая сумма всех кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц.

21 Если организация представляет оборотные и внеоборотные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в виде отдельных классификаций в своем отчете о финансовом положении, она не должна классифицировать итоговые суммы остатков по счету отложенных тарифных разниц как оборотные или внеоборотные / краткосрочные или долгосрочные. Вместо этого статьи, требуемые согласно пункту 20, должны представляться отдельно от активов и обязательств, представляемых согласно другим МСФО, посредством использования промежуточных итоговых сумм, представляемых в отчетности перед остатками по счету отложенных тарифных разниц.

Классификация движений остатков по счету отложенных тарифных разниц

22 Организация должна представлять в разделе «Прочий совокупный доход» отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе чистое движение всех остатков по счету отложенных тарифных разниц за отчетный период, которые относятся к статьям, признанным в составе прочего совокупного дохода. Отдельные статьи отчетности должны использоваться для представления чистого движения, относящегося к статьям, которые в соответствии с другими МСФО:

(a) не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка; и

(b) будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка в случае соблюдения определенных условий.

23 Организация должна представлять в качестве отдельной статьи в разделе «Прибыль или убыток» отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе либо в отдельном отчете о прибыли или убытке оставшееся чистое движение всех

остатков по счету отложенных тарифных разниц за отчетный период, исключая движения, которые не отражаются в составе прибыли или убытка, такие как суммы, относящиеся к приобретениям. Данная статья отчетности должна представляться отдельно от доходов и расходов, представляемых в соответствии с другими МСФО, посредством использования промежуточной итоговой суммы, представляемой до чистого движения остатков по счету отложенных тарифных разниц.

24 Если организация признает отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, то организация должна представлять полученный в итоге отложенный налоговый актив (обязательство) и соответствующее движение данного отложенного налогового актива (обязательства) вместе с соответствующими остатками по счету отложенных тарифных разниц и движениями данных остатков, а не в составе итоговой суммы, представляемой в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» в отношении отложенных налоговых активов (обязательств) и расхода (дохода) по налогу на прибыль (см. пункты B9-B12).

25 Если организация представляет прекращенную деятельность или выбывающую группу в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», то организация должна представлять относящиеся к ним остатки по счету отложенных тарифных разниц и чистое движение данных остатков, соответственно, вместе с остатками по счету отложенных тарифных разниц и движениями данных остатков, а не в составе выбывающих групп или прекращенной деятельности (см. пункты B19-B22).

26 Если организация представляет прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», то организация должна представлять дополнительные показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, которые рассчитываются с использованием сумм прибыли, требуемых согласно МСФО (IAS) 33, но не включают в себя движения остатков по счету отложенных тарифных разниц (см. пункты B13-B14).

Раскрытие информации

Цель

27 Организация, которая принимает решение о применении настоящего стандарта, должна раскрыть информацию, которая позволит пользователям оценить следующее:

(а) характер тарифного регулирования, в рамках которого устанавливается цена (цены), которую(ые) организация может взимать со своих покупателей за поставляемые ею товары или оказываемые услуги, а также связанные с данным тарифным регулированием риски; и

(б) влияние данного тарифного регулирования на ее финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки.

28 Если какие-либо из раскрытий, указанных в пунктах 30-36, не считаются уместными для достижения цели, приведенной в пункте 27, они могут не включаться в

финансовую отчетность. Если раскрытия, представленные в соответствии с пунктами 30-36, являются недостаточными для достижения цели, приведенной в пункте 27, то организация должна раскрыть дополнительную информацию, которая необходима для достижения данной цели.

29 Чтобы достичь цели раскрытия информации, приведенной в пункте 27, организация должна принять во внимание все нижеперечисленное:

- (a) степень детализации, необходимую для выполнения требований к раскрытию информации;
- (b) степень важности каждого из различных требований к раскрытию информации;
- (c) насколько агрегированной либо дезагрегированной должна быть информация; и
- (d) необходима ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация, чтобы оценить раскрытую количественную информацию.

Пояснение видов деятельности, являющихся предметом тарифного регулирования

30 Чтобы помочь пользователю финансовой отчетности оценить характер видов деятельности организации, подлежащих тарифному регулированию, а также связанные с ними риски, организация должна раскрыть следующую информацию по каждому виду деятельности, подлежащему тарифному регулированию:

(a) краткое описание характера и масштаба деятельности, подлежащей тарифному регулированию, а также характера процесса установления тарифов в рамках регулирования;

(b) наименование органа (или органов), регулирующего(щих) тарифы. Если орган, регулирующий тарифы, является связанной стороной (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*»), то организация должна раскрыть этот факт вместе с объяснением того, каким образом он с ней связан;

(c) как риски и неопределенность влияют на будущее возмещение каждого класса (т.е. каждого типа затрат или доходов) дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц либо на восстановление каждого класса кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц, к примеру:

(i) риск изменения спроса (например, изменение отношения потребителей к товару или услуге, наличие альтернативных источников поставки или уровень конкуренции);

(ii) риск, связанный с регулированием тарифов (например, подача либо утверждение заявки на установление тарифа или анализ организацией ожидаемых будущих действий регулирующего органа); и

(iii) прочие риски (например, валютный или прочие рыночные риски).

31 Информация, которую требуется раскрыть в соответствии с пунктом 30, должна либо содержаться в самой финансовой отчетности либо непосредственно в примечаниях, либо включаться посредством перекрестной ссылки из финансовой отчетности на иной отчет, такой как комментарии руководства или отчет о рисках, который доступен пользователям финансовой отчетности на тех же условиях и в те же сроки, что и сама финансовая отчетность. Если данная информация не включена в финансовую отчетность

непосредственно либо посредством перекрестной ссылки, то финансовая отчетность является неполной.

Пояснение сумм, признанных в отчетности

32 Организация должна раскрыть основу, на которой осуществляется признание и прекращение признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, и то, как они оцениваются первоначально и впоследствии, включая описание того, как остатки по счету отложенных тарифных разниц анализируются на предмет возмещаемости, и того, как осуществляется распределение убытка от обесценения.

33 По каждому виду деятельности, подлежащей тарифному регулированию, организация должна раскрыть следующую информацию для каждого класса остатков по счету отложенных тарифных разниц:

(а) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода в табличной форме, если только иная форма не является более уместной. Организация должна применять суждение при определении необходимого уровня детализации информации (см. пункты 28-29), однако обычно уместными будут следующие компоненты:

(i) суммы, признанные в текущем периоде в отчете о финансовом положении как остатки по счету отложенных тарифных разниц;

(ii) суммы, признанные в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в отношении остатков, которые были возмещены (иногда описываемые как амортизированные) или восстановлены в текущем периоде; и

(iii) прочие отдельно идентифицированные суммы, которые оказали влияние на остатки по счету отложенных тарифных разниц, такие как обесценение, статьи, приобретенные или принятые в рамках объединения бизнесов, выбывшие статьи или влияние изменений валютных курсов или ставок дисконтирования;

(b) норму доходности или ставку дисконтирования (включая нулевую ставку или диапазон ставок, если это применимо), используемые для отражения временной стоимости денег, которая применима к каждому классу остатков по счету отложенных тарифных разниц; и

(c) оставшиеся периоды, на протяжении которых организация ожидает возместить (или амортизировать) балансовую стоимость каждого класса дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц либо восстановить каждый класс кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц.

34 Если тарифное регулирование оказывает влияние на сумму и сроки расходов (доходов) организации по налогу на прибыль, то организация должна раскрыть влияние тарифного регулирования на суммы признанного текущего и отложенного налога. Кроме того, организация должна отдельно раскрыть любой остаток по счету отложенных тарифных разниц, относящийся к налогообложению, а также соответствующее движение данного остатка.

35 Если организация раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях» в отношении доли участия в дочерней организации, ассоциированной организации либо совместном предприятии, которые осуществляют деятельность, подлежащую тарифному регулированию, и в отношении которой в соответствии с настоящим стандартом признаются остатки по счету

отложенных тарифных разниц, организация должна раскрыть включенные в отчетность суммы дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц, а также чистое движение данных остатков в отношении тех долей участия, информация о которых была ею раскрыта (см. пункты B25-B28).

36 Если организация приходит к выводу, что остаток по счету отложенных тарифных разниц более не подлежит возмещению или восстановлению в полной мере, она должна раскрыть этот факт, причины, по которым он не подлежит возмещению или восстановлению, а также сумму, на которую была уменьшена величина данного остатка по счету отложенных тарифных разниц.

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Первая финансовая отчетность по МСФО	Первая годовая финансовая отчетность, начиная с которой организация применяет Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), включив в нее явное и неоднозначное заявление о ее соответствии МСФО.
Организация, впервые применяющая МСФО	Организация, представляющая свою первую финансовую отчетность по МСФО.
Ранее применявшиеся ОПБУ (общепринятые принципы бухгалтерского учета)	Принципы и правила бухгалтерского учета и подготовки отчетности, применявшиеся организацией, впервые применяющей МСФО, непосредственно перед переходом на МСФО.
Деятельность, подлежащая тарифному регулированию	Виды деятельности организации, подлежащие тарифному регулированию.
Тарифное регулирование	Режим ценообразования в отношении товаров и услуг для покупателей, и при этом данный режим является предметом надзора и/или утверждения органом, регулирующим тарифы.
Орган, регулирующий тарифы	Уполномоченный орган, который в соответствии с нормативным правовым актом наделен правом устанавливать тариф или диапазон тарифов, являющихся обязательными для организации. Орган, регулирующий тарифы , может представлять собой третью сторону либо связанную сторону по отношению к организации, включая собственный руководящий орган организации, если согласно законодательному либо нормативному правовому акту данный орган обязан устанавливать тарифы, как в интересах покупателей, так и с целью обеспечения общей финансовой жизнеспособности организации.
Остаток по счету отложенных тарифных разниц	Сумма, отражающая сальдо по любому счету расходов (или доходов), которая не подлежит признанию в качестве актива или обязательства в соответствии с другими МСФО, но которая удовлетворяет критериям отсрочки признания, поскольку она уже включена или, как ожидается, будет включена в расчет тарифа (или тарифов), устанавливаемого(ых) органом, регулирующим тарифы , который(ые) может (могут) взиматься с покупателей.

Приложение В Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Деятельность, подлежащая тарифному регулированию

В1 Исторически тарифное регулирование применялось в отношении всех видов деятельности организации. Однако в настоящее время вследствие приобретений, диверсификации деятельности и сокращения регулирования, тарифное регулирование может применяться исключительно в отношении некоторых видов деятельности организации, и в результате организация осуществляет деятельность как подлежащую, так и не подлежащую тарифному регулированию. Настоящий стандарт применяется исключительно к деятельности, подлежащей тарифному регулированию, в отношении которой применяются законодательные или иные нормативные правовые ограничения в результате деятельности органа, регулирующего тарифы, вне зависимости от типа организации или отрасли, в которой она осуществляет свою деятельность.

В2 Организация не должна применять настоящий стандарт в отношении тех видов деятельности, которые являются саморегулируемыми, т. е. видов деятельности, в отношении которых не применяется режим ценообразования, являющийся предметом надзора и/или утверждения органом, регулирующим тарифы. Это не препятствует применению организацией настоящего стандарта в случаях, когда:

(а) собственный орган управления организации или связанная сторона устанавливает тарифы как в интересах покупателей, так и для обеспечения общей финансовой жизнеспособности организации в рамках установленного режима ценообразования; и

(б) режим является предметом надзора и/или утверждается органом, уполномоченным на то законодательным или иным нормативным правовым актом.

Продолжение применения существующей учетной политики

В3 Для целей настоящего стандарта остаток по счету отложенных тарифных разниц определяется как остаток любого счета расходов (или доходов), который не признавался бы как актив или обязательство согласно другим МСФО, но который отвечает критериям для переноса в качестве отложенного дохода или расхода на другой период, поскольку он учитывается либо, как ожидается, будет учтен органом, регулирующим тарифы, при установлении тарифа (тарифов), который(ые) может (могут) взиматься с покупателей. Регулируемый(ые) тариф (тарифы) может (могут) не распространяться на некоторые статьи расходов (доходов), поскольку, например, не предполагается, что эти суммы будут приняты органом, регулирующим тарифы, либо поскольку они не подпадают под тарифное регулирование. Соответственно, такая статья признается в качестве доходов или расходов по мере понесения, если только другой МСФО не разрешает или не требует ее включения в балансовую стоимость актива или обязательства.

В4 В некоторых случаях другие МСФО однозначно запрещают организации признавать в отчете о финансовом положении остатки по счету отложенных тарифных разниц, которые могли признаваться отдельно либо в составе других статей, таких как основные средства, в соответствии с учетной политикой согласно ранее применявшимся ОПБУ. Однако в соответствии с пунктом 11 настоящего стандарта организация, принимающая решение о его применении в своей первой финансовой отчетности по МСФО, использует освобождение от применения требований пункта 11 МСФО (IAS) 8 с целью продолжения использования учетной политики согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Такая учетная политика может предусматривать, к примеру, следующую практику:

(а) признание дебетового остатка по счету отложенных тарифных разниц, когда у организации в силу фактических или ожидаемых действий органа, регулирующего тарифы, имеется право увеличить тарифы в будущих периодах с целью возмещения разрешенных затрат (т. е. затрат, для возмещения которых предназначаются регулируемый(ые) тариф (тарифы));

(b) признание в качестве дебетового или кредитового остатка по счету отложенных тарифных разниц суммы, эквивалентной убытку или прибыли от выбытия или списания как объектов основных средств, так и нематериальных активов, которая, как ожидается, будет возмещена или восстановлена с помощью будущих тарифов;

(с) признание кредитового остатка по счету отложенных тарифных разниц, когда в силу фактических или ожидаемых действий органа, регулирующего тарифы, организация обязана уменьшить тарифы в будущих периодах с целью восстановления чрезмерного возмещения разрешенных затрат (т. е. сумм, превышающих возмещаемую стоимость, указанную органом, регулирующим тарифы); и

(d) оценка остатков по счету отложенных тарифных разниц на недисконтированной основе или дисконтированной основе с использованием процентной ставки или ставки дисконтирования, указанной органом, регулирующим тарифы.

В5 Ниже приведены примеры видов затрат, которые могут рассматриваться в качестве разрешенных органом, регулирующим тарифы, при принятии решений относительно установления тарифов, и которые вследствие этого организация вправе признавать в составе остатков по счету отложенных тарифных разниц:

(i) отклонения от бюджета, обусловленные изменением объемов или цен закупок;

(ii) затраты, связанные с утвержденными инициативами по «зеленой» энергетике (сверх сумм, капитализируемых в составе первоначальной стоимости основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»);

(iii) накладные расходы, которые не являются прямыми и считаются капитальными затратами для целей тарифного регулирования (но не могут, в соответствии с МСФО (IAS) 16, включаться в первоначальную стоимость объекта основных средств);

(iv) затраты на прекращение проекта;

(v) затраты, понесенные в связи со стихийным бедствием; и

(vi) условный процент (включая разрешенные суммы в отношении финансовых средств, использованных в процессе строительства объекта и обеспечивающих получение организацией отдачи на собственный капитал и заимствования).

В6 Остатки по счету отложенных тарифных разниц обычно представляют собой разницы во времени между признанием статей доходов или расходов для целей регулирования и признанием таких статей для целей финансовой отчетности. Когда организация изменяет учетную политику при первом применении МСФО или при первоначальном применении нового МСФО или стандарта в новой редакции, могут возникнуть новые временные разницы или измениться уже существующие, что приведет к возникновению новых или изменению уже признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц. Положения, приведенные в пункте 13, запрещающие организации изменять свою учетную политику с целью начать признание остатков по счету отложенных тарифных разниц, не препятствуют признанию новых остатков или внесению изменений в существующие остатки по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают вследствие прочих изменений учетной политики согласно МСФО. Это обусловлено тем, что признание остатков по счету отложенных тарифных разниц в отношении таких временных разниц будет соответствовать существующей политике признания, применяемой в соответствии с пунктом 11, и не будет представлять собой введение новой учетной политики. Аналогичным образом, пункт 13 не запрещает признавать остатки по счету отложенных тарифных разниц, обусловленные временными разницами, которые не существовали непосредственно до даты перехода на МСФО, но соответствуют учетной политике организации, установленной в соответствии с пунктом 11 (например, затраты, понесенные в связи со стихийным бедствием).

Применимость других МСФО

В7 Организация, относящаяся к сфере применения требований настоящего стандарта и принявшая решение об их применении, должна продолжить использование своей учетной политики согласно ранее применявшемуся ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Однако в пунктах 16-17 указывается, что в некоторых ситуациях в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, возможно, потребуется применять другие МСФО для соответствующего отражения таких остатков в финансовой отчетности. В пунктах ниже описана взаимосвязь некоторых других МСФО с требованиями настоящего стандарта. В частности, в пунктах ниже разъясняются конкретные исключения из и освобождения от соблюдения требований других МСФО, а также дополнительные требования к представлению и раскрытию информации, которые, как ожидается, будут применимы к таким остаткам.

Применение МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»

В8 Организации, возможно, придется использовать расчетные значения и допущения при признании и оценке остатков по счету отложенных тарифных разниц. В отношении событий, которые происходят в период между окончанием отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску, организация должна применять МСФО (IAS) 10 для определения необходимости корректировки таких расчетных значений и допущений с учетом таких событий.

Применение МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

В9 МСФО (IAS) 12 требует, чтобы, за некоторыми ограниченными исключениями, организация признавала отложенное налоговое обязательство и (при определенных условиях) отложенный налоговый актив по всем временным разницам. Организация, осуществляющая деятельность, подлежащую тарифному регулированию, должна применять МСФО (IAS) 12 в отношении всех осуществляемых ею видов деятельности, включая деятельность, подлежащую тарифному регулированию, при определении суммы налога на прибыль, которую следует признать в отчетности.

В10 В некоторых схемах регулирования тарифов, орган, регулирующий тарифы, разрешает или требует от организации увеличить будущие тарифы с целью возмещения части или всех расходов организации по налогу на прибыль. В таких случаях в соответствии с учетной политикой, установленной согласно пунктам 11-12, организация может в итоге признать в отчете о финансовом положении остаток по счету отложенных тарифных разниц, относящийся к налогу на прибыль. Признание такого остатка по счету отложенных тарифных разниц, относящегося к налогу на прибыль, может само по себе создать дополнительную временную разницу, в отношении которой будет признана дополнительная сумма отложенного налога.

В11 Несмотря на требования к представлению и раскрытию информации в МСФО (IAS) 12, в случаях, когда организация признает отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, организация не вправе включать сумму такого отложенного налога в состав итоговых остатков отложенных налоговых активов (обязательств). Вместо этого организация должна представить отложенный налоговый актив (обязательство), который(ое) возникает в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, либо:

(а) вместе со статьями отчетности, представляемыми для дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц; либо

(b) в качестве отдельной статьи отчетности, наряду с соответствующими дебетовыми и кредитовыми остатками по счету отложенных тарифных разниц.

В12 Аналогичным образом, когда организация признает движение отложенного налогового актива (обязательства), возникающего в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, организация не должна включать движение суммы такого отложенного налога в состав статьи «расходы (доходы) по налогу на прибыль», которая представляется в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в соответствии с МСФО (IAS) 12. Вместо этого организация должна представить движение отложенного налогового актива (обязательства), возникающего в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, либо:

(а) вместе со статьями отчетности, представляемыми в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в отношении движений остатков по счету отложенных тарифных разниц; либо

(b) в качестве отдельной статьи отчетности, наряду с соответствующими статьями отчетности, представляемыми в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в отношении движений остатков по счету тарифных разниц.

Применение МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

В13 Пункт 66 МСФО (IAS) 33 требует, чтобы некоторые организации представляли в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитанные по прибыли или убытку от продолжающейся деятельности, а также по прибыли или убытку, приходящимся на держателей обыкновенных акций материнской организации. Кроме того, пункт 68 МСФО (IAS) 33 требует, чтобы организация, отражающая прекращенную деятельность, раскрывала информацию о показателях базовой и разводненной прибыли на акцию по прекращенной деятельности либо в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, либо в примечаниях.

В14 По каждой сумме прибыли на акцию, представленной в соответствии с МСФО (IAS) 33, организация, применяющая настоящий стандарт, должна представить дополнительные суммы базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитываемые аналогичным образом, за исключением того, что такие суммы должны исключать чистое движение остатков по счету отложенных тарифных разниц. В соответствии с требованием пункта 73 МСФО (IAS) 33, организация должна представить информацию о прибыли на акцию, которая необходима согласно пункту 26 настоящего стандарта, как равную по значимости информации о прибыли на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 для всех представленных периодов.

Применение МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

В15 Пункты 11-12 требуют, чтобы организация продолжала использовать учетную политику согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении определения, признания, оценки и восстановления обесценения признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц. Следовательно, МСФО (IAS) 36 не применяется в отношении отдельных признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц.

В16 Однако МСФО (IAS) 36 может требовать проведения организацией теста на обесценение по единице, генерирующей денежные средства, которая включает в себя остатки по счету отложенных тарифных разниц. Такой тест может потребоваться ввиду того, что единица, генерирующая денежные средства, содержит гудвил, либо ввиду выявления одного или нескольких признаков обесценения, описанных в МСФО (IAS) 36, в отношении такой единицы, генерирующей денежные средства. Для таких ситуаций пункты 74-79 МСФО (IAS) 36 содержат требования в отношении определения возмещаемой и балансовой стоимости единицы, генерирующей денежные средства. Организация должна применять эти требования при определении того, включаются ли признанные остатки по счету отложенных тарифных разниц в состав балансовой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, для целей проведения теста на обесценение. Прочие требования МСФО (IAS) 36 должны применяться в отношении убытка от обесценения, признанного в результате проведения такого теста.

Применение МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

В17 Основным принципом МСФО (IFRS) 3 состоит в том, что приобретатель бизнеса признает приобретенные активы и принятые обязательства по их справедливой стоимости на дату приобретения. МСФО (IFRS) 3 предусматривает ограниченные исключения из

устанавливаемых им принципов признания и оценки. Пункт В18 настоящего стандарта предусматривает дополнительное исключение.

В18 Пункты 11-12 требуют, чтобы организация продолжала использовать учетную политику согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Следовательно, если организация приобретает бизнес, то в консолидированной финансовой отчетности она должна применить учетную политику, установленную в соответствии с пунктами 11-12 в отношении признания и оценки имеющихся у приобретаемой организации остатков по счету отложенных тарифных разниц на дату приобретения. Имеющиеся у приобретаемой организации остатки по счету отложенных тарифных разниц должны признаваться в консолидированной финансовой отчетности приобретателя в соответствии с его учетной политикой, вне зависимости от того, признаются ли такие остатки приобретаемой организацией в ее собственной финансовой отчетности.

Применение МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

В19 Пункты 11-12 требуют, чтобы организация продолжала использовать ранее применявшуюся учетную политику в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Следовательно, требования МСФО (IFRS) 5 к оценке не должны применяться в отношении признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц.

В20 Пункт 33 МСФО (IFRS) 5 требует представлять единую сумму для прекращенной деятельности в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Несмотря на требования этого пункта, организация, принявшая решение о применении настоящего стандарта и представляющая информацию о прекращенной деятельности, не должна включать движение остатков по счету отложенных тарифных разниц, возникших в результате осуществления деятельности, подлежащей тарифному регулированию, в рамках прекращенной деятельности, в статье отчетности, требуемые пунктом 33 МСФО (IFRS) 5. Вместо этого организация должна представлять движение остатков по счету отложенных тарифных разниц, возникших в результате осуществления деятельности, подлежащей тарифному регулированию, в рамках прекращенной деятельности, либо:

(а) в составе статьи отчетности, представляемой в отношении движений остатков по счету отложенных тарифных разниц, относящихся к прибыли или убытку; либо

(б) в качестве отдельной статьи отчетности, наряду с соответствующей статьей отчетности, представляемой в отношении движений остатков по счету отложенных тарифных разниц, относящихся к прибыли или убытку.

В21 Аналогичным образом, несмотря на требования пункта 38 МСФО (IFRS) 5, организация, представляющая выбывающую группу, не должна включать итоговую сумму дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц и входящих в состав выбывающей группы в статье отчетности, требуемые пунктом 38 МСФО (IFRS) 5. Вместо этого организация должна представлять итоговую сумму дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц и входящих в состав выбывающей группы, либо:

(а) в составе статей отчетности, представляемых в отношении дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц; либо

(б) в качестве отдельных статей отчетности, наряду с прочими дебетовыми и кредитовыми остатками по счету отложенных тарифных разниц.

В22 Если организация выбирает вариант представления остатков по счету отложенных тарифных разниц и движений таких остатков, относящихся к выбывающей группе или прекращенной деятельности, в составе соответствующих статей отложенных тарифных разниц, информацию по ним, возможно, придется раскрыть отдельно как часть анализа статей отложенных тарифных разниц, описанного в пункте 33 настоящего стандарта.

Применение МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»

В23 Согласно пункту 19 МСФО (IFRS) 10 «материнская организация должна подготавливать консолидированную финансовую отчетность с использованием единой учетной политики для схожих операций и прочих событий при аналогичных обстоятельствах». Пункт 8 настоящего стандарта требует, чтобы организация, относящаяся к сфере применения настоящего стандарта и принимающая решение о его применении, применяла все требования данного стандарта ко всем остаткам по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают в результате осуществления данной организацией всех видов деятельности, подлежащей тарифному регулированию. Следовательно, если материнская организация признает остатки по счету отложенных тарифных разниц в своей консолидированной финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, она должна применять одну и ту же учетную политику в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают во всех ее дочерних организациях. Этот принцип применяется вне зависимости от того, признают ли дочерние организации такие остатки в своей собственной финансовой отчетности.

В24 Аналогично, согласно пунктам 35-36 МСФО (IAS) 28 при применении метода долевого участия «финансовая отчетность организации должна составляться на основе использования единой учетной политики в отношении аналогичных операций и событий, имевших место при сходных обстоятельствах». Следовательно, необходимо произвести корректировки с целью приведения учетной политики ассоциированной организации или совместного предприятия в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц в соответствие с учетной политикой инвестирующей организации при применении ею метода долевого участия.

Применение МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»

В25 Пункт 12(е) МСФО (IFRS) 12 требует, чтобы организация раскрывала по каждой из своих дочерних организаций, в которых имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, прибыль или убыток, которые были отнесены на неконтролирующие доли участия дочерней организации в течение отчетного

периода. Организация, которая признает остатки по счету отложенных тарифных разниц, в соответствии с настоящим стандартом, должна раскрыть информацию о чистых движениях остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые включаются в состав сумм, раскрытие которых требуется пунктом 12(е) МСФО (IFRS) 12.

В26 Пункт 12(g) МСФО (IFRS) 12 требует, чтобы организация раскрывала по каждой из своих дочерних организаций, в которых имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, обобщенную финансовую информацию о дочерней организации в соответствии с пунктом В10 МСФО (IFRS) 12. Аналогично, пункт 21(b)(ii) МСФО (IFRS) 12 требует, чтобы организация раскрывала по каждому из своих совместных предприятий и ассоциированных организаций, которые являются существенными для отчитывающейся организации, обобщенную финансовую информацию в соответствии с пунктами В12 и В13 МСФО (IFRS) 12. В пункте В16 МСФО (IFRS) 12 представлена обобщенная финансовая информация, которую организация обязана раскрывать в соответствии с пунктом 21(с) МСФО (IFRS) 12 по всем прочим индивидуально несущественным ассоциированным организациям и совместным предприятиям.

В27 Помимо информации, указанной в пунктах 12, 21, В10, В12-В13 и В16 МСФО (IFRS) 12, организация, которая признает остатки по счету отложенных тарифных разниц в соответствии с настоящим стандартом, должна также раскрыть информацию об итоговом дебетовом остатке по счету отложенных тарифных разниц, итоговом кредитовом остатке по счету отложенных тарифных разниц, а также информацию о чистых движениях таких остатков, с выделением сумм, признаваемых в составе прибыли или убытка, и сумм, признаваемых в составе прочего совокупного дохода, по каждой организации, для которой требуется раскрытие такой информации согласно МСФО (IFRS) 12.

В28 В пункте 19 МСФО (IFRS) 12 указана информация, которую организация должна раскрывать, при признании прибыли или убытка при потере контроля над дочерней организацией, которые рассчитываются в соответствии с пунктом 25 МСФО (IFRS) 10. В дополнение к информации, требуемой согласно пункту 19 МСФО (IFRS) 12, организация, принявшая решение о применении настоящего стандарта, должна раскрыть информацию о части прибыли или убытка, относящейся к прекращению признания остатков по счету отложенных тарифных разниц в бывшей дочерней организации на дату потери контроля.

Приложение С

Дата вступления в силу и переходные положения

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Дата вступления в силу и переходные положения

Дата вступления в силу

C1 Организация должна применять настоящий стандарт, если ее первая годовая финансовая отчетность по МСФО подготавливается за период, начинающийся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО за более ранний период, она должна раскрыть этот факт.

Приложение D

Сопутствующие поправки к МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»

Настоящее приложение содержит поправку к МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», являющуюся следствием публикации Советом по МСФО стандарта МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц». Новый текст в измененном пункте подчеркнут, а удаленный текст зачеркнут. Организация должна применять настоящую поправку при применении МСФО (IFRS) 1.

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»

Добавлен пункт 39V.

39V МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц», выпущенным в январе 2014 года, внесены изменения в пункт D8B. Организация должна применять настоящую поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит МСФО (IFRS) 14 в отношении более раннего периода, настоящая поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

В приложении D внесены изменения в пункт D8B. Новый текст подчеркнут, удаленный текст зачеркнут.

D8B Некоторые организации имеют объекты основных средств или нематериальных активов, которые используются или ранее использовались в деятельности, подлежащей тарифному регулированию. Балансовая стоимость таких объектов может включать суммы, которые были определены в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО. В этом случае организация, впервые применяющая МСФО, вправе принять решение об использовании балансовой стоимости такого объекта, определенной в рамках ранее применявшихся ОПБУ по состоянию на дату перехода на МСФО, в качестве условной первоначальной стоимости. Если организация применит данное освобождение к какому-либо объекту, ей нет необходимости применять его ко всем объектам. По состоянию на дату перехода на МСФО организация должна протестировать на предмет обесценения в соответствии с

МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого используется данное освобождение. Для целей данного пункта деятельность считается подлежащей тарифному регулированию, если в отношении нее используется политика установления цен, которые могут выставляться покупателям за товары или услуги, и такая политика является предметом надзора и/или утверждения органом, регулирующим тарифы (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»). ~~она направлена на предоставление покупателям товаров или услуг по ценам (то есть тарифам), которые установлены регулирующим органом, уполномоченным устанавливать тарифы, имеющие обязательную силу для покупателей и рассчитанные таким образом, чтобы возместить организации определенные затраты, понесенные ею при предоставлении регулируемых товаров или услуг, и обеспечить ей заданный уровень дохода. Заданный уровень дохода может быть определен как заданный минимум или диапазон и не обязательно является фиксированным или гарантированным доходом.~~

*Приложение 42
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Цель

1 Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, сроках и неопределенности возникновения *выручки* и денежных потоков, обусловленных *договором с покупателем*.

Достижение цели

2 Для достижения цели, указанной в пункте 1, основной принцип настоящего стандарта требует признания организацией выручки для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги.

3 Применяя настоящий стандарт, организация должна анализировать условия договора и все уместные факты и обстоятельства. Организация должна применять настоящий стандарт, включая использование любых упрощений практического характера, последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах.

4 В настоящем стандарте рассматривается учет отдельного договора с покупателем. Однако в качестве упрощения практического характера организация может применять настоящий стандарт к портфелю договоров (или *обязанностей к исполнению*) с аналогичными характеристиками, если организация обоснованно полагает, что с точки зрения финансовой отчетности результаты применения настоящего стандарта к портфелю договоров не будут существенно отличаться от результатов применения настоящего стандарта к отдельным договорам (или *обязанностям к исполнению*) в рамках такого портфеля. Отражая в учете портфель договоров, организация должна использовать оценки и допущения, отражающие размер и состав такого портфеля.

Сфера применения

5 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении всех договоров с покупателями, за исключением перечисленных ниже:

- (а) договоры аренды, попадающие в сферу применения МСФО (IAS) 17 *«Аренда»*;
- (б) договоры страхования, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 4 *«Договоры страхования»*;
- (в) финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»*, МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»*, МСФО (IFRS) 11 *«Совместное предпринимательство»*, МСФО (IAS) 27 *«Отдельная финансовая отчетность»* и МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»*; и
- (г) немонетарные обмены между организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям или потенциальным покупателям. Например, настоящий стандарт не будет применяться в отношении договора между двумя нефтяными компаниями, которые договариваются своевременно обмениваться нефтью с целью удовлетворения спроса со стороны своих покупателей в различных оговоренных регионах.

6 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении договора (отличного от договоров, перечисленных в пункте 5) только в том случае, если контрагент по договору является покупателем. Покупатель - это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение. Контрагент по договору не будет считаться покупателем, если, например, контрагент заключил с организацией договор на участие в деятельности или процессе, стороны которого делят между собой риски и выгоды, обуславливаемые такой деятельностью или процессом (например, разработка актива в рамках соглашения о сотрудничестве), а не договор на получение результатов обычной деятельности организации.

7 Договор с покупателем может частично попадать в сферу применения настоящего стандарта и частично в сферу применения других стандартов, перечисленных в пункте 5.

- (а) Если другие стандарты указывают, каким образом необходимо отделять и/или первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна сначала применить требования к отделению и/или оценке таких стандартов. Организация должна исключить из *цены сделки* величину компонента (или компонентов)

договора, который первоначально оценивается в соответствии с другими стандартами, и должна применить пункты 73-86 для отнесения оставшейся (если таковая имеется) величины цены сделки на каждую обязанность к исполнению в рамках сферы применения настоящего стандарта и на другие компоненты договора, определенные в пункте 7(b).

(b) Если другие стандарты не указывают, каким образом необходимо отделять и/или первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна применить настоящий стандарт для отделения и/или первоначальной оценки компонента (или компонентов) договора.

8 В настоящем стандарте рассматривается учет дополнительных затрат на заключение договора с покупателем и затрат, понесенных в связи с выполнением договора с покупателем, если такие затраты не попадают в сферу применения другого стандарта (см. пункты 91-104). Организация должна применять эти пункты исключительно в отношении затрат, понесенных в связи с договором с покупателем (или компонентом такого договора), который попадает в сферу применения настоящего стандарта.

Признание

Идентификация договора

9 Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения настоящего стандарта, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

(a) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

(b) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

(c) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

(d) договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и

(e) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене (см. пункт 52).

10 Договор - это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает юридически защищенные права и обязательства. Юридическая

защищенность прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут отличаться в рамках одной организации (например, они могут зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг). Организация должна анализировать такую практику и процедуры при определении того, приводит ли соглашение с покупателем к возникновению юридически защищенных прав и обязательств и когда это происходит.

11 Некоторые договоры с покупателями могут не иметь фиксированного срока действия и могут быть расторгнуты или модифицированы любой стороной в любой момент времени. Срок действия других договоров может автоматически продлеваться на периодической основе, указанной в договоре. Организация должна применять настоящий стандарт в отношении срока действия договора (т. е. договорного срока), в течение которого стороны обладают существующими юридически защищенными правами и обязательствами.

12 Для целей применения настоящего стандарта договор не существует, если каждая сторона договора обладает юридически защищенным правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Договор является не выполненным ни в какой части, если выполняются оба критерия, приведенные ниже:

(a) организация еще не передала обещанные товары или услуги покупателю; и

(b) организация еще не получила и еще не имеет права на получение возмещения в обмен на обещанные товары или услуги.

13 Если договор с покупателем удовлетворяет критериям в пункте 9 в момент заключения договора, организация должна повторно анализировать эти критерии лишь при наличии признаков значительного изменения фактов и обстоятельств. Например, если способность покупателя выплатить возмещение значительно уменьшится, организация должна будет повторно проанализировать, является ли вероятным получение организацией возмещения, право на которое она приобретет в обмен на оставшуюся часть товаров или услуг, которая будет передана покупателю.

14 Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям в пункте 9, организация должна проводить анализ договора на продолжающейся основе с целью определения того, выполняются ли критерии в пункте 9 на более позднюю дату.

15 Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям в пункте 9 и организация получает возмещение от покупателя, организация должна признать полученное возмещение в качестве выручки только в случае наступления любого из событий ниже:

(a) у организации не осталось обязанностей по передаче товаров или услуг покупателю и все либо практически все возмещение, обещанное покупателем, было получено организацией и не подлежит возврату; либо

(b) договор был расторгнут, а полученное от покупателя возмещение не подлежит возврату.

16 Организация должна признавать полученное от покупателя возмещение в качестве обязательства до тех пор, пока не произойдет одно из событий, указанных в пункте 15, или пока не будут выполнены критерии в пункте 9 (см. пункт 14). В

зависимости от фактов и обстоятельств, относящихся к договору, признаваемое обязательство представляет собой обязанность организации либо передать товары или услуги в будущем, либо вернуть полученное возмещение. В любом случае обязательство должно оцениваться по сумме возмещения, полученного от покупателя.

Объединение договоров

17 Организация должна объединить два или более договоров, заключенных одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя), и учитывать такие договоры как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:

(a) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;

(b) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо

(c) товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению согласно пунктам 22-30.

Модификация договора

18 Модификация договора - это изменение предмета или цены (либо и того, и другого) договора, утвержденное сторонами договора. В некоторых отраслях и юрисдикциях модификация договора может описываться как заявка на изменение, внесение изменений или поправка. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие юридически защищенные права и обязательства сторон договора. Модификация договора может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики. Если стороны договора не утвердили его модификацию, организация должна продолжать применение настоящего стандарта в отношении существующего договора до тех пор, пока модификация договора не будет утверждена.

19 Модификация договора может иметь место даже в том случае, если стороны договора ведут спор относительно модификации предмета или цены (либо и того, и другого) договора либо стороны утвердили изменение предмета договора, но еще не определили соответствующее изменение цены. Определяя, являются ли права и обязательства, обуславливаемые или изменяемые в рамках модификации договора, юридически защищенными, организация должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства, включая условия договора и прочие подтверждения. Если стороны договора утвердили изменение предмета договора, но еще не определили соответствующее изменение цены, организация должна оценить изменение цены сделки, обусловленное модификацией, в соответствии с пунктами 50-54 об оценке переменного возмещения и пунктами 56-58 об ограничении оценок переменного возмещения.

20 Организация должна учитывать модификацию договора в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:

(а) предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми (в соответствии с пунктами 26-30); и

(b) цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает *цену обособленной продажи* дополнительных обещанных товаров или услуг организации и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора. Например, организация может скорректировать цену обособленной продажи дополнительного товара или услуги с учетом скидки, получаемой покупателем в связи с тем, что организации не нужно нести затраты в связи с продажей, которые она понесла бы, продавая аналогичный товар или услугу новому покупателю.

21 Если модификация договора не учитывается в качестве отдельного договора в соответствии с пунктом 20, организация должна учитывать обещанные товары или услуги, которые еще не были переданы на дату модификации договора (т. е. оставшиеся обещанные товары или услуги) одним из способов ниже, в зависимости от ситуации:

(а) Организация должна учитывать модификацию договора, как если бы это было расторжение существующего договора и возникновение нового договора, если оставшиеся товары или услуги являются отличимыми от товаров или услуг, переданных на дату модификации договора или до нее. Сумма возмещения, относимая на оставшиеся обязанности к исполнению (или оставшиеся отличимые товары или услуги в составе одной обязанности к исполнению, идентифицированной в соответствии с пунктом 22(b)), является результатом сложения:

(i) возмещения, обещанного покупателем (включая суммы, уже полученные от покупателя), которое было включено в оценку цены сделки и не было признано в качестве выручки; и

(ii) возмещения, обещанного в рамках модификации договора.

(b) Организация должна учитывать модификацию договора, как если бы это была часть существующего договора, если оставшиеся товары или услуги не являются отличимыми и, следовательно, включаются в одну обязанность к исполнению, которая частично выполняется на дату модификации договора. Влияние модификации договора на цену сделки и оценку организацией степени выполнения обязанности к исполнению признается в качестве корректировки выручки (либо как увеличение, либо как уменьшение выручки) на дату модификации договора (т. е. корректировка выручки осуществляется с использованием кумулятивного подхода).

(c) Если оставшиеся товары или услуги включают как упомянутые в пункте (а), так и упомянутые в пункте (b), то организация должна учитывать влияние модификации на невыполненные (включая частично невыполненные) обязанности к исполнению в модифицированном договоре в соответствии с целями настоящего пункта.

Идентификация обязанностей к исполнению

22 В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

(а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

(b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме (см. пункт 23).

23 Ряд отличимых товаров или услуг передается покупателю по одинаковой схеме в случае выполнения обоих критериев ниже:

(a) каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг, который организация обещает передать покупателю, удовлетворяет критериям в пункте 35 и считается обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода; и

(b) в соответствии с пунктами 39-40 для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого(ой) отличимого(ой) товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод.

Обещания в договорах с покупателями

24 В договоре с покупателем, как правило, в явной форме указаны товары или услуги, которые организация обещает передать покупателю. Однако обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре с покупателем, могут не ограничиваться товарами или услугами, которые явно указаны в таком договоре. Это обусловлено тем, что договор с покупателем также может включать в себя обещания, которые подразумеваются в силу обычной деловой практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений, если на момент заключения договора такие обещания приводят к возникновению у покупателя обоснованных ожиданий относительно передачи организацией товара или услуги покупателю.

25 Обязанности к исполнению не включают в себя деятельность, которую должна осуществить организация для выполнения договора, за исключением ситуаций, когда такая деятельность передает товар или услугу покупателю. Например, поставщик услуг может быть вынужден выполнять различные административные задачи для заключения договора. Выполнение таких задач не передает услугу покупателю по мере выполнения задач. Таким образом, такая деятельность по заключению договора не является обязанностью к исполнению.

Отличимые товары или услуги

26 В зависимости от договора обещанные товары или услуги могут включать в себя, среди прочего:

(a) продажу товаров, произведенных организацией (например, запасов производителя);

(b) перепродажу товаров, приобретенных организацией (например, товары организации розничной торговли);

(c) перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные организацией (например, билет, перепродаваемый организацией, выступающей в качестве принципала, как описано в пунктах В34-В38);

(d) выполнение оговоренной в договоре задачи (или задач) для покупателя;

(e) оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги (например, непредусмотренные ранее обновления программного обеспечения, которые предоставляются в случае их возникновения) или с предоставлением товаров или услуг для использования покупателем в порядке и в сроки, установленные им;

(f) оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной (например, действия в качестве агента другой стороны, как описано в пунктах В34-В38);

(g) предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю (например, организация, реализующая продукцию организации розничной торговли, обещает передать дополнительные товар или услугу физическому лицу, приобретающему продукцию у организации розничной торговли);

(h) строительство, производство или разработка актива от имени покупателя;

(i) предоставление лицензий (см. пункты В52-В63); и

(j) предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг (когда такие опционы предоставляют покупателю существенное право, как описано в пунктах В39-В43).

27 Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:

(a) покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ (т. е. товар или услуга могут быть отличимыми); и

(b) обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору (т. е. товар или услуга являются отличимыми в контексте договора).

28 Покупатель может получить выгоду от товара или услуги в соответствии с пунктом 27(a), если товар или услуга могут быть использованы, потреблены, проданы за сумму, превышающую их ликвидационную стоимость, или удерживаться иным способом, который генерирует экономические выгоды. В случае некоторых товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности. В случае других товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги исключительно вместе с другими легкодоступными ресурсами. Легкодоступные ресурсы - это товары или услуги, которые продаются отдельно (данной или другой организацией), либо ресурсы, которые покупатель уже получил от организации (включая товары или услуги, которые организация уже передала покупателю по договору) либо приобрел в результате других операций или событий. Различные факторы могут служить подтверждением того, что покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности либо вместе с другими легкодоступными ресурсами. Например, тот факт, что организация регулярно продает товар или услугу отдельно, будет указывать на то, что покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности или вместе с другими легкодоступными ресурсами.

29 Факторы, которые указывают на то, что обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым (в соответствии с пунктом 27(b)), включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:

(a) организация не оказывает значительную услугу по интеграции товара или услуги с другими товарами или услугами, обещанными по договору, в пакет товаров или услуг,

который представляет собой совокупный результат, для получения которого покупатель заключил договор. Иными словами, организация не использует товар или услугу в качестве потребляемого фактора для создания или обеспечения совокупного результата, указанного покупателем;

(b) товар или услуга не модифицируют значительно или не адаптируют значительно другой товар или услугу, обещанные по договору;

(c) товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними. Например, тот факт, что покупатель может принять решение не покупать товар или услугу, и это не окажет значительного влияния на другие обещанные товары или услуги в договоре, может указывать на то, что товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними.

30 Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, организация должна объединять такие товар или услугу с другими обещанными товарами или услугами до тех пор, пока она не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым. В некоторых случаях это приведет к тому, что организация будет учитывать все товары или услуги, обещанные по договору, в качестве одной обязанности к исполнению.

Выполнение обязанностей к исполнению

31 Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом.

32 Для каждой обязанности к исполнению, идентифицированной в соответствии с пунктами 22-30, организация должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она обязанность к исполнению в течение периода (в соответствии с пунктами 35-37) либо в определенный момент времени (в соответствии с пунктом 38). Если организация выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

33 В момент их получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение (как в случае со многими услугами). Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами, такими как:

(a) использование актива для производства товаров или оказания услуг (включая общественные услуги);

(b) использование актива для увеличения стоимости других активов;

(c) использование актива для погашения обязательств или сокращения расходов;

(d) продажа или обмен актива;

(e) предоставление актива в качестве обеспечения по займу; и

(f) удержание актива.

34 Оценивая получение покупателем контроля над активом, организация должна принимать во внимание имеющиеся соглашения на обратную покупку актива (см. пункты B64-B76).

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

35 Организация передает контроль над товаром или услугой в течение периода и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

(a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией (см. пункты B3-B4);

(b) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива (см. пункт B5); либо

(c) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей (см. пункт B6), и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (см. пункт B7).

36 Актив, созданный в результате деятельности организации, не имеет альтернативного способа использования для организации, если условиями договора ограничивается возможность организации свободно определять иную цель использования данного актива в процессе его создания или улучшения либо если она не имеет практической возможности свободно определять иную цель использования актива в его готовом состоянии. Оценка наличия у организации возможности использования актива для альтернативных целей осуществляется в момент заключения договора. После заключения договора организация не может изменить оценку возможности использования актива для альтернативных целей, кроме случаев, когда стороны договора утвердят модификацию договора, которая значительным образом изменит обязанность к исполнению. Пункты B6-B8 содержат руководство по оценке наличия у организации возможности использовать актив для альтернативных целей.

37 Организация должна проанализировать условия договора, а также законодательные акты, применимые к договору, при решении вопроса о том, обладает ли она юридически защищенным правом на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ в соответствии с пунктом 35(c). Право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ необязательно должно быть представлено фиксированной суммой. Однако в любой момент времени на протяжении срока действия договора организация должна иметь право на сумму, которая как минимум компенсирует организации выполненную к настоящему времени часть работ в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по основаниям иным, нежели неисполнение организацией своих обязанностей по договору. Пункты B9-B13 содержат руководство по оценке существования и юридической защищенности права на получение платы, а также того, является ли право организации на получение платы основанием для истребования платы за выполненную к настоящему времени часть работ.

Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени

38 Если обязанность к исполнению не выполняется в течение периода в соответствии с пунктами 35-37, организация выполняет обязанность к исполнению в определенный момент времени. Для определения момента времени, в который покупатель получает контроль над обещанным активом, а организация выполняет обязанность к исполнению, организация должна принимать во внимание требования к контролю в пунктах 31-34. Кроме того, организация должна учитывать индикаторы передачи контроля, которые, среди прочего, включают в себя перечисленные ниже:

(a) У организации имеется существующее право на оплату актива - если покупатель в настоящее время обязан осуществить оплату актива, это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива, являющегося предметом обмена.

(b) У покупателя имеется право собственности на актив - право собственности может указывать на то, какая сторона договора может определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам. Таким образом, передача права собственности на актив может свидетельствовать о том, что покупатель получил контроль над активом. Если организация сохраняет право собственности исключительно для защиты от неуплаты со стороны покупателя, такие права организации не будут препятствовать получению покупателем контроля над активом.

(c) Организация передала право физического владения активом - физическое владение активом со стороны покупателя может указывать на наличие у покупателя возможности определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам. Однако физическое владение может иметь место и в отсутствие контроля над активом. Например, в некоторых договорах обратной покупки и в некоторых консигнационных соглашениях покупатель или консигнатор может физически владеть активом, который контролирует организация. И наоборот, в некоторых соглашениях о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой организация может физически владеть активом, который контролирует покупатель. Пункты B64-B76, B77-B78 и B79-B82 содержат руководство по учету договоров обратной покупки, консигнационных соглашений и соглашений о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, соответственно.

(d) Покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив, - передача покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив, может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Однако, оценивая риски и выгоды, связанные с правом собственности на обещанный актив, организация должна исключить любые риски, обуславливающие отдельную обязанность к исполнению в дополнение к обязанности к исполнению по передаче актива. Например, организация могла передать контроль над активом покупателю, но еще не исполнить дополнительную обязанность к исполнению по обеспечению текущего обслуживания переданного актива.

(e) Покупатель принял актив - принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Для оценки влияния условия договора о принятии покупателем на определение момента передачи контроля над активом организация должна принимать во внимание руководство в пунктах B83-B86.

Оценка степени выполнения обязанности к исполнению

39 Для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода в соответствии с пунктами 35-37, организация должна признавать выручку в течение периода, оценивая степень полноты выполнения обязанности к исполнению. Целью оценки степени выполнения является отображение результатов деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю (т. е. выполнения обязанности к исполнению организации).

40 Организация должна применять один метод оценки степени выполнения для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, и, кроме этого, такой метод должен применяться последовательно в отношении аналогичных обязанностей к исполнению и в аналогичных обстоятельствах. На конец каждого отчетного периода организация должна переоценивать степень выполнения обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода.

Методы оценки степени выполнения

41 К надлежащим методам оценки степени выполнения относятся методы результатов и методы ресурсов. Пункты B14-B19 содержат руководство по использованию методов результатов и методов ресурсов для оценки степени выполнения организацией обязанности к исполнению. Определяя надлежащий метод оценки степени выполнения, организация должна принимать во внимание характер товара или услуги, которые организация обещала передать покупателю.

42 При применении метода оценки степени выполнения организация должна исключить из оценки степени выполнения товары или услуги, контроль над которыми организация не передала покупателю. И наоборот, организация должна включить в оценку степени выполнения товары или услуги, контроль над которыми организация передала покупателю, выполняя обязанность к исполнению.

43 По мере изменения обстоятельств с течением времени организация должна обновлять оценку степени выполнения для отражения изменений результатов выполнения обязанности к исполнению. Такие изменения оценки степени выполнения должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» как изменения в бухгалтерских оценках.

Обоснованные оценки степени выполнения

44 Организация должна признавать выручку по обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, только если организация может обоснованно оценить степень выполнения обязанности к исполнению. Организация не будет способна обоснованно оценить степень выполнения обязанности к исполнению, если у нее не будет иметься достаточной надежной информации, которая требовалась бы для применения надлежащего метода оценки степени выполнения.

45 В некоторых обстоятельствах (например, на ранних этапах выполнения договора) организация может быть неспособна обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, но при этом ожидать возмещения затрат, понесенных в связи с выполнением обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах до того момента, когда организация сможет обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, организация должна признавать выручку только в объеме понесенных затрат.

Оценка

46 Когда (или по мере того, как) обязанность к исполнению выполняется, организация должна признавать в качестве выручки часть цены сделки (исключающей оценки переменного возмещения, являющиеся ограниченными в соответствии с пунктами 56-58), распределяемую на данную обязанность к исполнению.

Определение цены сделки

47 Организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены сделки. Цена сделки - это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.

48 Характер, распределение во времени и сумма возмещения, обещанного покупателем, влияет на оценку цены сделки. Определяя цену сделки, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- (a) переменное возмещение (см. пункты 50-55 и 59);
- (b) ограничение оценок переменного возмещения (см. пункты 56-58);
- (c) наличие значительного компонента финансирования в договоре (см. пункты 60-65);
- (d) неденежное возмещение (см. пункты 66-69); и
- (e) возмещение, подлежащее уплате покупателю (см. пункты 70-72).

49 Для целей определения цены сделки организация должна предположить, что товары или услуги будут переданы покупателю, как обещано в соответствии с существующим договором, и договор не будет расторгнут, продлен или модифицирован.

Переменное возмещение

50 Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое организация получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

51 Сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Обещанное возмещение также может варьироваться, если право организации на возмещение зависит от наступления или ненаступления будущего события. Например, сумма возмещения будет переменной, если продукция продавалась с правом на возврат либо если фиксированная сумма была обещана в качестве бонуса за результаты в случае завершения определенного этапа.

52 Переменный характер возмещения, обещанного покупателем, может быть явно указан в договоре. Помимо условий договора, обещанное возмещение является переменным в следующих обстоятельствах:

(а) у покупателя имеются обоснованные ожидания, обусловленные обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями, что организация примет сумму возмещения, которая будет меньше, чем указанная в договоре. Иными словами, предполагается, что организация предложит уступку в цене. В зависимости от юрисдикции, отрасли или покупателя такое предложение может упоминаться как скидка, возвратная скидка, возврат средств или кредит;

(б) прочие факты и обстоятельства указывают на то, что при заключении договора с покупателем организация намерена предложить покупателю уступку в цене.

53 Организация должна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них с точки зрения организации лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит организация:

(а) Ожидаемая стоимость - это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у организации имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

(б) Наиболее вероятная величина - это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, организация либо получает бонус за результат, либо нет).

54 Организация должна применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения, право на которое получит организация. Кроме того, организация должна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной для организации, и идентифицировать обоснованное количество возможных значений суммы возмещения. Информация, которую использует организация для оценки суммы переменного возмещения, как правило, будет аналогична информации, которую использует руководство организации в рамках тендерной процедуры и при определении цен на обещанные товары или услуги.

Обязательства в отношении возврата средств

55 Организация должна признать обязательство в отношении возврата средств, если организация получает возмещение от покупателя и ожидает, что она вернет все или часть данного возмещения покупателю. Обязательство в отношении возврата средств оценивается по сумме полученного (или подлежащего получению) возмещения, право на которое организация не ожидает получить (т. е. суммы, не включенные в цену сделки). Обязательство в отношении возврата средств (и соответствующее изменение цены сделки и, следовательно, *обязательства по договору*) необходимо корректировать в конце каждого отчетного периода с учетом изменения обстоятельств. Для учета обязательства в отношении возврата средств, относящегося к продаже с правом на возврат, организация должна применять руководство в пунктах B20-B27.

Ограничение оценок переменного возмещения

56 Организация должна включить в цену сделки некоторую часть или всю сумму переменного возмещения, оцененного в соответствии с пунктом 53, только в той степени, в которой в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки.

57 При оценке того, является ли в высшей степени вероятным, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки, организация должна принимать во внимание как вероятность, так и величину уменьшения выручки. Факторы, которые могут увеличить вероятность или величину уменьшения выручки, среди прочего, включают в себя перечисленные ниже:

(a) сумма возмещения крайне восприимчива к факторам, на которые не может повлиять организация. Такие факторы могут включать в себя волатильность на рынке, суждение или действия третьих сторон, погодные условия и высокий риск морального износа обещанного товара или услуги;

(b) разрешение неопределенности в отношении суммы возмещения не ожидается в течение длительного периода времени;

(c) опыт организации (или иное подтверждение) в контексте аналогичных видов договоров ограничен либо опыт (или иное подтверждение) имеет ограниченную прогностическую ценность;

(d) у организации сложилась практика предложения широкого спектра уступок в цене либо изменения сроков и условий платежа по аналогичным договорам в аналогичных обстоятельствах;

(e) договор предусматривает большое количество и широкий спектр возможных сумм возмещения.

58 Организация должна применять пункт B63 для учета возмещения в форме обещанных в обмен на лицензию на интеллектуальную собственность роялти, основанных на продажах или использовании.

Повторная оценка переменного возмещения

59 В конце каждого отчетного периода организация должна обновлять оценку цены сделки (включая обновление анализа того, являются ли оценки переменного вознаграждения ограниченными) для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода. Организация должна учитывать изменения цены сделки в соответствии с пунктами 87-90.

Наличие в договоре значительного компонента финансирования

60 Определяя цену сделки, организация должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты, согласованными сторонами договора.

61 Целью корректировки обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования является признание организацией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель платил за такие товары или услуги денежными средствами, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю (т. е. «денежная» цена продажи). Организация должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства при определении того, содержит ли договор компонент финансирования и является ли компонент финансирования значительным для договора, включая оба фактора ниже:

(a) разница (при наличии таковой) между суммой обещанного возмещения и «денежной» ценой продажи обещанных товаров или услуг; и

(b) совокупное влияние:

(i) ожидаемого промежутка времени между передачей организацией обещанных товаров и услуг покупателю и моментом оплаты покупателем таких товаров или услуг; и

(ii) преобладающих процентных ставок на соответствующем рынке.

62 Несмотря на результаты анализа в пункте 61, в договоре с покупателем будет отсутствовать значительный компонент финансирования при наличии любого из факторов ниже:

(a) покупатель оплатил товары или услуги заранее, и сроки передачи таких товаров или услуг определяются покупателем;

(b) значительная часть возмещения, обещанного покупателем, является переменной, а сумма или сроки выплаты такого возмещения варьируются в зависимости от наступления или ненаступления будущего события, которое, по сути, неподконтрольно покупателю или организации (например, если возмещение представлено роялти, основанными на продажах);

(c) разница между обещанным возмещением и «денежной» ценой продажи товара или услуги (как описано в пункте 61) возникает по причинам, отличным от

предоставления финансирования покупателю либо организации, и соразмерна причине ее возникновения. Например, условия оплаты могут защищать организацию или покупателя от неспособности другой стороны соответствующим образом выполнить некоторые или все свои обязательства по договору.

63 В качестве упрощения практического характера организация не должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если в момент заключения договора организация ожидает, что период между передачей организацией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем такого товара или услуги составит не более одного года.

64 Для достижения цели, указанной в пункте 61, при корректировке обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования организация должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между организацией и ее покупателем в момент заключения договора. Такая ставка будет отражать кредитные характеристики стороны, получающей финансирование по договору, а также обеспечение или залог, предоставленные покупателем или организацией, включая активы, передаваемые в рамках договора. Организация может иметь возможность определить такую ставку путем идентификации ставки, которая дисконтирует номинальную сумму обещанного возмещения до цены, которую покупатель уплатил бы денежными средствами за товары или услуги, в тот момент, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю. После заключения договора организация не должна корректировать ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).

65 Организация должна представлять влияние финансирования (процентная выручка или процентные расходы) в отчете о совокупном доходе отдельно от выручки по договорам с покупателями. Процентная выручка или процентные расходы признаются только в той степени, в которой при учете договора с покупателем признаются *актив по договору* (или дебиторская задолженность) или обязательство по договору.

Неденежное возмещение

66 Чтобы определить цену сделки для договоров, по которым покупатель обещает возмещение в форме, отличной от денежных средств, организация должна оценить неденежное возмещение (или обещание неденежного возмещения) по справедливой стоимости.

67 Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость неденежного возмещения, организация должна оценить возмещение косвенно, на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю (или классу покупателей) в обмен на возмещение.

68 Справедливая стоимость неденежного возмещения может изменяться в зависимости от формы возмещения (например, изменение цены акции, которую организация вправе получить от покупателя). Если справедливая стоимость неденежного возмещения, обещанного покупателем, изменяется по причинам, отличным от формы возмещения (например, справедливая стоимость может изменяться в зависимости от результатов деятельности организации), организация должна применять требования пунктов 56-58.

69 Если покупатель предоставляет товары или услуги (например, материалы, оборудование или персонал) с целью содействия выполнению договора организацией, организация должна оценить, получает ли она контроль над такими предоставленными товарами или услугами. Если это так, организация должна учитывать предоставленные товары или услуги в качестве неденежного возмещения, полученного от покупателя.

Возмещение, подлежащее уплате покупателю

70 Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые организация выплачивает или ожидает выплатить покупателю (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги организации у покупателя). Возмещение, подлежащее уплате покупателю, также включает в себя кредит или другие статьи (например, купон или ваучер), которые могут быть зачтены против сумм, причитающихся организации (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги у покупателя). Организация должна учитывать возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены сделки и, следовательно, выручки, за исключением случаев, когда выплата в пользу покупателя осуществляется в обмен на отличимые товар или услугу (как описано в пунктах 26-30), которые покупатель передает организации. Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить цену сделки (в том числе провести анализ того, не является ли оценка переменного возмещения ограниченной) в соответствии с пунктами 50-58.

71 Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, поставляемые покупателем, организация должна учитывать закупку товара или услуги аналогично тому, как она учитывает другие закупки у поставщиков. Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых организацией от покупателя, организация должна учитывать такое превышение как уменьшение цены сделки. Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость товара или услуги, полученных от покупателя, она должна учитывать все возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены сделки.

72 Соответственно, если возмещение, подлежащее уплате покупателю, учитывается как уменьшение цены сделки, организация должна признавать уменьшение выручки, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из двух событий, приведенных ниже:

(a) организация признает выручку в отношении передачи соответствующих товаров или услуг покупателю; и

(b) организация выплачивает или обещает выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием). Такое обещание может подразумеваться обычной деловой практикой организации.

Распределение цены сделки на обязанности к исполнению

73 Целью распределения цены сделки является распределение организацией цены сделки на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое

организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

74 Для достижения данной цели организация должна распределить цену сделки на каждую обязанность к исполнению, идентифицированную в договоре, на основе относительной цены отдельной продажи в соответствии с пунктами 76-80, за исключением ситуаций, описанных в пунктах 81-83 (для распределения скидок) и пунктах 84-86 (для распределения возмещения, которое включает в себя переменные суммы).

75 Пункты 76-86 не применяются, если в договоре присутствует лишь одна обязанность к исполнению. Однако пункты 84-86 могут применяться, если организация обещает передать ряд отличимых товаров или услуг, идентифицированных в качестве одной обязанности к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), а обещанное возмещение включает в себя переменные суммы.

Распределение на основе цен обособленной продажи

76 Для распределения цены сделки на каждую обязанность к исполнению на основе относительной цены обособленной продажи организация должна определить цену обособленной продажи в момент заключения договора для отличимого товара или услуги, лежащих в основе каждой обязанности к исполнению по договору, и распределить цену сделки пропорционально таким ценам обособленной продажи.

77 Цена обособленной продажи - это цена, по которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности. Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги, когда организация продает такой товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям. Указанная в договоре цена или цена по прейскуранту может быть ценой обособленной продажи таких товара или услуги (но не должна по умолчанию считаться таковой).

78 Если цена обособленной продажи не является наблюдаемой напрямую, организация должна оценить цену обособленной продажи по сумме, которая привела бы к тому, что распределение цены сделки отвечало бы цели распределения в пункте 73. Оценивая цену обособленной продажи, организация должна анализировать всю информацию (включая рыночные условия, факторы, специфичные для организации, и информацию о покупателе или классе покупателей), которая является обоснованно доступной для организации. При этом организация должна максимально использовать наблюдаемые исходные данные и применять методы оценки последовательно в аналогичных обстоятельствах.

79 Подходящие методы оценки цены обособленной продажи товара или услуги включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:

(а) Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке - организация может провести анализ рынка, на котором она продает товары или услуги, и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов организации на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи организации.

(b) Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи - организация может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.

(c) Остаточный подход - организация может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены сделки за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Однако организация может использовать остаточный подход для оценки цены обособленной продажи товара или услуги (в соответствии с пунктом 78) лишь в случае соблюдения одного из критериев ниже:

(i) организация продает один и тот же товар или услугу различным покупателям (одновременно или почти одновременно), получая при этом существенно различающиеся суммы (т. е. цена продажи является в высшей степени переменной, поскольку типичная цена обособленной продажи не является очевидной на основе операций в прошлом или других наблюдаемых подтверждений); либо

(ii) организация еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (т. е. цена продажи является неопределенной).

80 Для оценки цен обособленной продажи товаров или услуг, обещанных по договору, может понадобиться комбинация методов, если два (две) или несколько таких товаров или услуг имеют в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи. Например, организация может использовать остаточный подход для оценки агрегированной цены обособленной продажи для обещанных товаров или услуг, имеющих в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи, а затем использовать другой метод оценки цен обособленной продажи каждого из остальных товаров или услуг относительно такой расчетной агрегированной цены обособленной продажи, определенной в соответствии с остаточным подходом. Когда организация использует комбинацию методов для оценки цены обособленной продажи каждого(ой) обещанного(ой) товара или услуги по договору, организация должна оценить, будет ли распределение цены сделки на основе таких расчетных цен обособленной продажи соответствовать цели распределения цены сделки в пункте 73 и требованиям к оценке цен обособленной продажи в пункте 78.

Распределение скидки

81 Покупатель получает скидку за покупку пакета товаров или услуг, если сумма цен обособленной продажи таких обещанных товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору. За исключением ситуаций, когда организация в соответствии с пунктом 82 располагает наблюдаемым подтверждением того, что вся скидка относится исключительно к одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению по договору, организация должна распределить скидку пропорционально на все обязанности к исполнению по договору. Пропорциональное распределение скидки в таких обстоятельствах является следствием распределения организацией цены сделки на каждую обязанность к исполнению на основе относительных цен обособленной продажи соответствующих отличимых товаров или услуг.

82 Организация должна распределять всю скидку на одну или несколько, но не все, обязанности к исполнению по договору в случае соблюдения всех критериев ниже:

(a) организация регулярно продает каждый отличимый товар или услугу (или каждый пакет отличимых товаров или услуг) в договоре в отдельности;

(b) организация также регулярно продает в отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг в каждом пакете; и

(c) скидка, относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, описанному в пункте 82(b), является практически такой же, как и скидка в договоре, а анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемое подтверждение обязанности к исполнению (или обязанностей к исполнению), к которой относится вся скидка, предусмотренная в договоре.

83 Если вся скидка относится на одну или несколько обязанностей к исполнению в договоре в соответствии с пунктом 82, организация должна распределить скидку до использования остаточного подхода для оценки цены обособленной продажи товара или услуги в соответствии с пунктом 79(c).

Распределение переменного возмещения

84 Переменное возмещение, обещанное по договору, может относиться ко всему договору или к его определенной части, например:

(a) одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению в договоре (например, бонус может зависеть от передачи организацией конкретного обещанного товара или услуги в течение указанного периода времени); либо

(b) одному или нескольким, но не всем отличимым товарам или услугам, обещанным в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который представляет собой одну обязанность к исполнению в соответствии с пунктом 22(b) (например, возмещение, обещанное за второй год двухлетнего договора на оказание услуг по уборке, увеличится на основе изменений оговоренного индекса инфляции).

85 Организация должна распределить всю переменную сумму (и последующие изменения такой суммы) на обязанность к исполнению или на отличимые товар или услугу, которые являются частью одной обязанности к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), при условии соблюдения обоих критериев ниже:

(a) условия переменного платежа относятся непосредственно к деятельности организации по выполнению обязанности к исполнению или передаче отличимого товара или услуги (или к конкретному результату выполнения обязанности к исполнению или передачи отличимых товара или услуги); и

(b) распределение всей переменной суммы возмещения на обязанность к исполнению или отличимые товар или услугу соответствует цели распределения в пункте 73 при рассмотрении всех обязанностей к исполнению и условий оплаты по договору.

86 Требования к распределению цены сделки в пунктах 73-83 должны применяться для распределения оставшейся суммы цены сделки, не удовлетворяющей критериям в пункте 85.

Изменения цены сделки

87 После заключения договора цена сделки может измениться ввиду различных причин, включая разрешение неопределенности или прочие изменения обстоятельств, которые изменяют сумму возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на обещанные товары или услуги.

88 Организация должна распределять на обязанности к исполнению в договоре любые последующие изменения цены сделки на той же основе, что и в момент заключения договора. Следовательно, организация не должна повторно распределять цену сделки для отражения изменений цен обособленной продажи после заключения договора. Суммы, распределенные на выполненную обязанность к исполнению, должны признаваться как выручка или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены сделки.

89 Организация должна распределять изменение цены сделки в полном объеме на одну или несколько, но не все обязанности к исполнению или отличимые товары или услуги, обещанные в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который включается в одну обязанность к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), только в случае выполнения приведенных в пункте 85 критериев, относящихся к распределению переменного возмещения.

90 Организация должна учитывать изменение цены сделки, возникающее в результате модификации договора, в соответствии с пунктами 18-21. Однако в случае изменения цены сделки, которое происходит после модификации договора, организация должна применять пункты 87-89 для распределения изменения цены сделки, используя один из методов ниже в зависимости от обстоятельств:

(a) Организация должна распределять изменение цены сделки на обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре до его модификации, если, а также в объеме, в котором, изменение цены сделки относится к сумме переменного возмещения, обещанного до модификации договора, а сама модификация учитывается в соответствии с пунктом 21(a).

(b) В остальных случаях, в которых модификация договора не учитывалась как отдельный договор в соответствии с пунктом 20, организация должна распределять изменение цены сделки на обязанности к исполнению в модифицированном договоре (т. е. обязанности к исполнению, которые были не выполнены или были частично не выполнены непосредственно после модификации).

Затраты по договору

Дополнительные затраты на заключение договора

91 Организация должна признавать в качестве актива дополнительные затраты на заключение договора с покупателем, если организация ожидает возмещения таких затрат.

92 Дополнительные затраты на заключение договора - это затраты, понесенные организацией в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу).

93 Затраты на заключение договора, которые были бы понесены вне зависимости от заключения договора, должны признаваться в качестве расходов по мере возникновения, за исключением случаев, когда такие затраты однозначно будут возмещены покупателем, вне зависимости от того будет ли заключен договор.

94 В качестве упрощения практического характера организация может признавать дополнительные затраты на заключение договора в качестве расходов по мере возникновения, если срок амортизации актива, который организация в противном случае признала бы, составлял бы не более одного года.

Затраты на выполнение договора

95 Если затраты, понесенные при выполнении договора с покупателем, не попадают в сферу применения другого стандарта (например, МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), организация должна признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем критериям ниже:

(а) затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать (например, затраты, относящиеся к услугам, которые будут оказаны при продлении существующего договора, или затраты на проектирование актива, который будет передан по конкретному договору, который еще не был утвержден);

(b) затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем; и

(с) ожидается, что затраты будут возмещены.

96 В случае затрат на выполнение договора с покупателем, которые попадают в сферу применения другого стандарта в составе МСФО, организация должна учитывать такие затраты в соответствии с такими другими стандартами в составе МСФО.

97 Затраты, которые относятся непосредственно к договору (или к определенному предполагаемому договору), включают в себя следующие затраты:

(а) прямые затраты на оплату труда (например, жалование или заработная плата работников, которые оказывают обещанные услуги непосредственно покупателю);

(b) прямые затраты на материалы (например, расходные материалы, используемые для предоставления обещанных услуг покупателю);

(с) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);

(d) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем; и

(е) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора (например, выплаты субподрядчикам).

98 Организация должна признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:

(а) общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором, в которых организация должна оценивать такие затраты в соответствии с пунктом 97);

(b) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;

(с) затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и

(d) затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Амортизация и обесценение

99 Актив, признанный в соответствии с пунктом 91 или 95, должен амортизироваться на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Актив может относиться к товарам или услугам, которые будут переданы в соответствии с конкретным предполагаемым договором (как описано в пункте 95(a)).

100 Организация должна скорректировать амортизацию для учета значительного изменения ожидаемых организацией сроков передачи покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Такое изменение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8.

101 Организация должна признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка в той степени, в которой балансовая стоимость актива, признанного в соответствии с пунктами 91 или 95, превышает:

(а) оставшуюся сумму возмещения, которую организация ожидает получить в обмен на товары или услуги, к которым относится актив; за вычетом

(b) затрат, непосредственно связанных с предоставлением таких товаров или услуг, которые не были признаны в качестве расходов (см. пункт 97).

102 Для целей применения пункта 101 для определения суммы возмещения, которую организация предполагает получить, организация должна использовать принципы определения цены сделки (за исключением требований пунктов 56-58 относительно ограничения оценок переменного возмещения) и корректировать такую сумму с учетом влияния кредитного риска покупателя.

103 Прежде чем организация признает убыток от обесценения по активу, признанному в соответствии с пунктами 91 или 95, организация должна признать убыток от обесценения по активам, связанным с договором, которые признаются в соответствии с другим стандартом в составе МСФО (например, МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО

(IAS) 38). После применения теста на обесценение в пункте 101 организация должна включить полученную балансовую стоимость актива, признанного в соответствии с пунктом 91 или 95, в балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой он относится, для целей применения МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» к такой единице, генерирующей денежные средства.

104 Организация должна признавать в составе прибыли или убытка восстановление всего или части убытка от обесценения, ранее признанного в соответствии с пунктом 101, когда условия, вызвавшие обесценение, более не имеют место либо произошло их улучшение. Увеличившаяся балансовая стоимость актива не должна превышать сумму, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы ранее убыток от обесценения признан не был.

Представление

105 Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, организация должна представлять договор в отчете о финансовом положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя. Организация должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение.

106 Если покупатель выплачивает возмещение либо у организации имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным (т. е. дебиторская задолженность), прежде, чем организация передаст товар или услугу покупателю, организация должна представить договор как обязательство по договору, в момент осуществления платежа или в момент, когда платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). Обязательство по договору - это обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение (либо возмещение за которые подлежит уплате) от покупателя.

107 Если организация передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, организация должна представлять договор как актив по договору, за исключением сумм, представляемых в качестве дебиторской задолженности. Актив по договору является правом организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю. Организация должна оценивать актив по договору на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Обесценение актива по договору должно оцениваться, представляться и раскрываться на той же основе, что и обесценение финансового актива, который попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9 (см. также пункт 113(b)).

108 Дебиторская задолженность - это право организации на возмещение, которое является безусловным. Право на возмещение является безусловным, если наступление момента, когда такое возмещение становится подлежащим выплате, обусловлено лишь течением времени. Например, организация признает дебиторскую задолженность, если у нее имеется существующее право на получение платежа, даже если такая сумма может подлежать возврату в будущем. Организация должна учитывать дебиторскую задолженность в соответствии с МСФО (IFRS) 9. После первоначального признания дебиторской задолженности по договору любая разница между оценкой дебиторской

задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 и соответствующей ей суммой признанной выручки должна представляться в качестве расходов (например, в качестве убытка от обесценения).

109 Настоящий стандарт использует термины «актив по договору» и «обязательство по договору», но не запрещает организации использовать альтернативные названия для этих статей в отчете о финансовом положении. Если организация использует альтернативное название для актива по договору, организация должна предоставить достаточно информации для того, чтобы пользователь финансовой отчетности мог разграничить дебиторскую задолженность и активы по договору.

Раскрытие информации

110 Целью требований к раскрытию информации является раскрытие организацией достаточной информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями. Для достижения данной цели организация должна раскрывать качественную и количественную информацию обо всем нижеперечисленном:

(а) договоры с покупателями (см. пункты 113-122);

(b) значительные суждения и изменения в суждениях, которые использовались при применении настоящего стандарта в отношении таких договоров (см. пункты 123-126); и

(с) активы, признанные в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателями в соответствии с пунктами 91 или 95 (см. пункты 127-128).

111 Организация должна определить степень детализации, необходимую для достижения цели раскрытия информации, и важность каждого из различных требований. Организация должна агрегировать или дезагрегировать раскрываемую информацию таким образом, чтобы полезная информация не была скрыта либо в результате включения в раскрываемую информацию большого количества незначительных деталей, либо вследствие агрегирования статей с существенно отличающимися характеристиками.

112 Организация не должна раскрывать информацию в соответствии с настоящим стандартом, если она предоставила эту информацию в соответствии с другим МСФО.

Договоры с покупателями

113 Организация должна раскрывать все указанные ниже суммы за отчетный период, за исключением случаев, когда такие суммы представлены отдельно в отчете о совокупном доходе в соответствии с другими МСФО:

(а) выручка, признанная по договорам с покупателями, которую организация должна раскрывать отдельно от других источников выручки; и

(b) убытки от обесценения, признанные (в соответствии с МСФО (IFRS) 9) по дебиторской задолженности или активам по договорам, относящимся к договорам организации с покупателями, которые организация должна раскрывать отдельно от убытков от обесценения по другим договорам.

Детализация информации о выручке

114 Организация должна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков. Организация должна применять руководство в пунктах B87-B89 при выборе категорий, которые будут использоваться для детализации информации о выручке.

115 Кроме того, организация должна раскрывать достаточно информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять отношение между раскрытием информации о детализированной выручке (в соответствии с пунктом 114) и информацией о выручке, которая раскрывается по каждому отчетному сегменту, если организация применяет МСФО (IFRS) 8 «*Операционные сегменты*».

Остатки по договору

116 Организация должна раскрывать информацию обо всем нижеперечисленном:

(a) остатки на начало и конец периода для дебиторской задолженности, активов по договорам и обязательств по договорам, относящиеся к договорам с покупателями, если они отдельно не представлены или не раскрыты иным образом;

(b) выручка, признанная в отчетном периоде, которая была включена в состав остатка обязательства по договорам с покупателями на начало периода; и

(c) выручка, признанная в отчетном периоде, относящаяся к выполненным (или частично выполненным) в предыдущих периодах обязанностям к исполнению (например, изменения цены сделки).

117 Организация должна объяснять, каким образом сроки выполнения обязанностей к исполнению (см. пункт 119(a)) относятся к обычным срокам оплаты (см. пункт 119(b)), а также влияние таких факторов на остатки актива по договорам и обязательства по договорам. В рамках предоставляемого объяснения можно использовать качественную информацию.

118 Организация должна объяснять значительные изменения остатков актива по договорам и обязательства по договорам в течение отчетного периода. Объяснение должно включать в себя качественную и количественную информацию. Примерами изменений остатков активов по договорам и обязательств по договорам являются:

(a) изменения в результате объединения бизнесов;

(b) кумулятивные корректировки выручки, влияющие на соответствующие актив по договору или обязательства по договору, включая корректировки, обусловленные изменением оценки степени выполнения обязанностей к исполнению по договору,

изменением оценки цены сделки (включая изменения в результатах анализа того, является ли оценка переменного возмещения ограниченной) или модификацией договора;

(с) обесценение актива по договору;

(d) изменение периода времени, истечение которого необходимо для того, чтобы право на возмещение стало безусловным (т. е. чтобы актив по договору с покупателем был реклассифицирован в состав дебиторской задолженности); и

(е) изменение периода времени, в течение которого должна быть выполнена обязанность к исполнению (т. е. периода времени для признания выручки, возникающей по обязательству по договору).

Обязанности к исполнению

119 Организация должна раскрывать информацию о своих обязанностях к исполнению в договорах с покупателями, включая описание всего нижеперечисленного:

(а) момент, когда организация обычно выполняет обязанность к исполнению (например, при отгрузке, при доставке, по мере оказания услуг или после завершения оказания услуги), включая то, когда обязанности к исполнению выполняются в соглашении о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой;

(b) значительные условия оплаты (например, когда обычно наступает момент, когда возмещение становится подлежащим оплате, присутствует ли в договоре значительный компонент финансирования, является ли сумма возмещения переменной, ограничивается ли обычно оценка переменного возмещения в соответствии с пунктами 56-58);

(с) характер товаров или услуг, которые организация пообещала передать, с указанием обязанностей к исполнению по организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной (т. е. если организация выступает в качестве агента);

(d) обязательства в отношении возвратов товаров, возвратов средств и прочие аналогичные обязательства; и

(е) виды гарантий и соответствующих обязательств.

Цена сделки, распределяемая на оставшиеся обязанности к исполнению

120 Организация должна раскрывать следующую информацию об оставшихся обязанностях к исполнению:

(а) совокупная величина цены сделки, распределенная на обязанности к исполнению, являющиеся невыполненными (или частично невыполненными) на конец отчетного периода; и

(b) объяснение того, когда организация ожидает признать в качестве выручки сумму, раскрытую в соответствии с пунктом 120(а), которое организация должна раскрывать одним из следующих способов:

(i) на количественной основе, используя временные интервалы, в наибольшей степени соответствующие периоду выполнения оставшихся обязанностей к исполнению; либо

(ii) используя качественную информацию.

121 В качестве упрощения практического характера организация не должна раскрывать информацию в пункте 120 для обязанностей к исполнению при условии соблюдения любого из условий ниже:

(a) обязанность к исполнению является частью договора, первоначальный ожидаемый срок действия которого составляет не более одного года; либо

(b) организация признает выручку от выполнения обязанности к исполнению в соответствии с пунктом В16.

122 Организация должна пояснить, используя качественную информацию, применяет ли она упрощение практического характера в пункте 121, а также тот факт, что какое-то возмещение по договорам с покупателями не включено в цену сделки и, следовательно, не включено в состав информации, раскрываемой в соответствии с пунктом 120. Например, оценка цены сделки не будет включать в себя расчетные суммы переменного возмещения, которые являются ограниченными (см. пункты 56-58).

Значительные суждения при применении настоящего стандарта

123 Организация должна раскрывать информацию о суждениях и изменениях в суждениях, использовавшихся при применении настоящего стандарта, которые значительно влияют на определение суммы и распределение во времени выручки по договорам с покупателями. В частности, организация должна объяснить суждения и изменения в суждениях, которые использовались при определении обеих позиций ниже:

(a) распределение во времени выполнения обязанностей к исполнению (см. пункты 124-125); и

(b) цена сделки и суммы, распределенные на обязанности к исполнению (см. пункт 126).

Определение распределения во времени выполнения обязанностей к исполнению

124 Для обязанностей к исполнению, которые организация выполняет в течение периода, необходимо раскрывать:

(a) методы, используемые для признания выручки (например, описание используемых методов результатов и методов ресурсов, а также того, каким образом применяются эти методы); и

(b) объяснение того, почему используемые методы обеспечивают правдивое отображение передачи товаров или услуг.

125 Для обязанностей к исполнению, выполняемых организацией в определенный момент времени, необходимо раскрывать значительные суждения, использованные при

оценке того, в какой момент времени покупатель получает контроль над обещанными товарами или услугами.

Определение цены сделки и сумм, распределяемых на обязанности к исполнению

126 Организация должна раскрывать информацию о методах, исходных данных и допущениях, используемых во всех случаях ниже:

(a) определение цены сделки, подразумевающее, помимо прочего, оценку переменного возмещения, корректировку возмещения с учетом влияния временной стоимости денег и оценку неденежного возмещения;

(b) анализ того, являются ли оценки переменного возмещения ограниченными;

(c) распределение цены сделки, включая оценку цен обособленной продажи обещанных товаров или услуг и распределение скидок и переменного возмещения, на соответствующую часть договора (если применимо); и

(d) оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств.

Активы, признаваемые в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателем

127 Организация должна представить описание:

(a) суждений, использовавшихся при определении суммы затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем (в соответствии с пунктами 91 или 95); и

(b) метода, используемого ею для определения амортизации за каждый отчетный период.

128 Организация должна раскрывать перечисленную ниже информацию:

(a) остатки на конец периода по активам, признанным в связи с затратами, понесенными при заключении или выполнении договора с покупателем (в соответствии с пунктами 91 или 95), в разрезе основных категорий актива (например, затраты на заключение договоров с покупателями, затраты, понесенные до заключения договора, и подготовительные затраты по договору); и

(b) сумма амортизации и убытки от обесценения, признанные в отчетном периоде.

Упрощения практического характера

129 Если организация решает воспользоваться упрощением практического характера в пункте 63 (о наличии значительного компонента финансирования) или в пункте 94 (о

дополнительных затратах на заключение договора), организация должна раскрыть этот факт.

Приложение А Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Договор	Соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает юридически защищенные права и обязательства.
Актив по договору	Право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю , когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем).
Обязательство по договору	Обязанность организации передать товары или услуги покупателю , за которые организация получила возмещение (либо сумма возмещения за которые уже подлежит оплате) от покупателя.
Покупатель	Сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.
Доход	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.
Обязанность к исполнению	Обещание в договоре с покупателем передать покупателю: (а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо (б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.
Выручка	Доход , возникающий в ходе обычной деятельности организации.
Цена обособленной продажи (товара или услуги)	Цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности.
Цена сделки (для договора с покупателем)	Сумма возмещения, право на которое ожидает получить организация в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю , исключая суммы, полученные от имени третьих сторон.

Приложение В Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Оно описывает применение пунктов 1-129 и имеет такую же силу, как и другие части настоящего стандарта.

В1 Данное руководство по применению разбито на следующие категории:

- (a) обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода (пункты В2-В13);
- (b) методы оценки степени выполнения обязанностей к исполнению (пункты В14-В19);
- (c) продажа с правом на возврат (пункты В20-В27);
- (d) гарантии (пункты В28-В33);
- (e) роль принципала или агента (пункты В34-В38);
- (f) опционы покупателя в отношении дополнительных товаров или услуг (пункты В39-В43);
- (g) неиспользованные права покупателей (пункты В44-В47);
- (h) невозмещаемый первоначальный платеж (и некоторые связанные затраты) (пункты В48-В51);
- (i) лицензирование (пункты В52-В63);
- (j) договоры обратной покупки (пункты В64-В76);
- (k) консигнационные соглашения (пункты В77-В78);
- (l) соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой (пункты В79-В82);
- (m) принятие покупателем (пункты В83-В86); и
- (n) раскрытие информации о детализированной выручке (пункты В87-В89).

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

В2 В соответствии с пунктом 35 обязанность к исполнению выполняется в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

(a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией (см. пункты В3-В4);

(b) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива (см. пункт В5); либо

(c) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей (см. пункты В6-В8), и при этом организация обладает юридически защищенным правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (см. пункты В9-В13).

Одновременное получение и потребление выгод от результатов деятельности организации (пункт 35(a))

V3 В случае некоторых видов обязанностей к исполнению оценка того, получает ли покупатель выгоды от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией и потребляет ли он одновременно такие выгоды по мере их получения, будет простой. К примерам можно отнести повседневные или периодические услуги (например, услуги по уборке), при которых получение и одновременное потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации может быть легко идентифицировано.

V4 В случае других видов обязанностей к исполнению организация может быть не в состоянии легко идентифицировать одновременное получение и потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией. В таких ситуациях обязанность к исполнению выполняется в течение периода, если организация приходит к выводу, что другой организации не пришлось бы, по сути, заново выполнять работу, которую организация проделала до текущей даты, если бы такая другая организация должна была выполнить оставшуюся обязанность к исполнению перед покупателем. Делая вывод о том, что другой организации не пришлось бы, по сути, заново выполнять работу, которую организация проделала до текущей даты, организация должна использовать оба допущения ниже:

(a) не принимать во внимание потенциальные договорные ограничения или практические ограничения, которые в противном случае препятствовали бы передаче организацией оставшейся обязанности к исполнению другой организации; и

(b) исходить из предположения, что другая организация, выполняя оставшуюся часть обязанности к исполнению, не получит выгоду от любого актива, который в настоящее время контролируется организацией и остался бы под контролем организации, если бы обязанность к исполнению перешла к другой организации.

Покупатель контролирует актив по мере его создания или улучшения этого актива (пункт 35(b))

V5 Определяя, контролирует ли покупатель актив по мере его создания или улучшения этого актива в соответствии с пунктом 35(b), организация должна применять требования к оценке получения контроля в пунктах 31-34 и 38. Актив, который создается или улучшается (например, актив, представляющий собой незавершенное производство), может быть материальным либо нематериальным.

Результаты деятельности организации не приводят к созданию актива с возможностью альтернативного использования (пункт 35(c))

V6 Оценивая наличие у актива возможности альтернативного использования для организации в соответствии с пунктом 36, организация должна принимать во внимание влияние договорных и практических ограничений способности организации свободно выбрать другой способ использования актива, например, продать его другому покупателю. Возможность расторжения договора с покупателем не должна учитываться при оценке способности организации свободно выбрать другой способ использования актива.

В7 Договорное ограничение способности организации выбрать другой способ использования актива должно быть значительным, чтобы актив не имел альтернативной возможности использования для организации. Договорное ограничение является значительным, если покупатель может осуществить свои права в отношении обещанного актива, если организация попытается выбрать другой способ использования актива. И наоборот, договорное ограничение не является значительным, если, например, актив, по сути, является легкозаменяемым на другие активы, которые организация могла бы передать другому покупателю без нарушения договора и понесения значительных затрат, которые в противном случае не были бы понесены в связи с таким договором.

В8 Практическое ограничение способности организации выбрать другой способ использования актива имеет место в том случае, когда организация понесла бы значительные экономические убытки в связи с выбором альтернативного способа использования актива. Значительный экономический убыток мог бы возникнуть, если бы организация либо понесла значительные затраты в связи с доработкой актива, либо могла бы продать актив лишь со значительным убытком. Например, организация может иметь практические ограничения в части изменения способа использования активов, которые либо имеют технические характеристики, которые являются уникальными для покупателя, либо расположены в отдаленных районах.

Право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (пункт 35(с))

В9 В соответствии с пунктом 37, организация имеет право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, если организация получит право на сумму, которая как минимум компенсирует организации результаты деятельности, завершенной до текущей даты, в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору. Сумма, которая компенсирует организации результаты деятельности, выполненной к настоящему времени, является суммой, которая приблизительно равна цене продажи товаров или услуг, переданных до текущей даты (например, возмещение затрат, понесенных организацией при выполнении обязанностей к исполнению, плюс обоснованная норма прибыли), а не компенсацией только потенциальной упущенной организацией прибыли в случае расторжения договора. Компенсация в отношении обоснованной нормы прибыли необязательно должна быть равна норме прибыли, которая ожидалась бы, если бы договор был выполнен в соответствии с содержащимися в нем обещаниями, однако, организация должна иметь право на компенсацию в отношении одной из следующих величин:

(а) пропорциональная часть ожидаемой нормы прибыли по договору, которая обоснованно отражает результаты деятельности организации по договору, завершенной до его расторжения покупателем (или другой стороной); либо

(b) обоснованный доход на стоимость капитала организации для аналогичных договоров (или обычная норма операционной прибыли организации для аналогичных договоров), если норма прибыли, специфичная для договора, выше, чем доход, который организация обычно получает по аналогичным договорам.

В10 Право организации на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ необязательно должно быть существующим безусловным правом на получение оплаты. Во многих случаях организация будет иметь безусловное право на получение оплаты только после завершения оговоренного этапа или

после полного выполнения обязанности к исполнению. Оценивая наличие права на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ организация должна анализировать, имела ли бы она юридически защищенное право требовать получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ или удержать у себя уже полученную оплату, если договор был бы расторгнут до его полного исполнения по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору.

V11 Некоторые договоры могут предусматривать право покупателя на расторжение договора только в определенные моменты времени на протяжении срока его действия или такое право у покупателя может отсутствовать. Если покупатель предпринимает какие-либо действия для расторжения договора, не имея права на расторжение договора в этот момент (включая неисполнение покупателем своих обязанностей), договор (или другие юридические документы) может предоставлять организации право продолжать передачу покупателю товаров или услуг, обещанных по договору, и требовать от покупателя выплаты возмещения, обещанного в обмен на такие товары или услуги. В таких обстоятельствах организация имеет право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, поскольку организация имеет право продолжать выполнение обязательств в соответствии с договором, а также право требовать от покупателя выполнения принятых им обязательств (которые включают в себя выплату обещанного возмещения).

V12 Оценивая наличие и юридическую защищенность права на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, организация должна принимать во внимание договорные условия, а также законодательство или правовой прецедент, которые могут дополнять или отменять такие договорные условия. Такой анализ будет включать следующее:

(a) предоставляет ли законодательство, административная практика или правовой прецедент организации право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, даже если такое право не указано в договоре с покупателем;

(b) указывает ли соответствующий правовой прецедент на то, что аналогичные права на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ в аналогичных договорах не имеют обязательной юридической силы; либо

(c) привела ли обычная деловая практика организации, заключающаяся в неиспользовании права на получение оплаты, к тому, что право не считается юридически защищенным в данной правовой среде. Однако, несмотря на то, что организация может решить отказаться от права на получение оплаты в аналогичных договорах, организация по-прежнему будет иметь право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ, если в договоре с покупателем ее право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ остается юридически защищенным.

V13 График платежей, представленный в договоре, необязательно указывает, имеется ли у организации юридически защищенное право на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ. Несмотря на то, что график платежей в договоре определяет распределение во времени и сумму возмещения, подлежащего уплате покупателем, график платежей необязательно будет являться подтверждением права организации на оплату результатов деятельности, заверченной до текущей даты. Это обусловлено, например, тем, что в договоре может быть указано, что возмещение, полученное от покупателя, подлежит возврату по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору.

Методы оценки степени выполнения обязанности к исполнению

В14 Методы, которые могут использоваться для оценки степени выполнения организацией обязанностей к исполнению в соответствии с пунктами 35-37, включают в себя:

- (a) методы результатов (см. пункты В15-В17); и
- (b) методы ресурсов (см. пункты В18-В19).

Методы результатов

В15 Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору. Методы результатов включают в себя такие методы, как обзоры результатов деятельности, завершенной до текущей даты, оценку полученных результатов, завершенных этапов, истекшего времени и произведенных или поставленных единиц. Когда организация оценивает, применять ли ей метод результатов для оценки степени выполнения, организация должна анализировать, будут ли выбранные результаты правдиво отражать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению. Метод результатов не будет правдиво отражать деятельность организации, если выбранный результат не будет содержать оценку некоторых товаров или услуг, контроль над которыми перешел к покупателю. Например, методы результатов, использующие произведенные или поставленные единицы, не будут правдиво отображать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению, если на конец отчетного периода результатом деятельности организации является незавершенное производство или готовая продукция, подконтрольные покупателю, которые не были включены в оценку результата.

В16 В качестве упрощения практического характера, если у организации имеется право на возмещение от покупателя на сумму, которая непосредственно соответствует стоимости для покупателя результатов деятельности организации, завершенной до текущей даты (например, договор предоставления услуг, в котором организация выставляет счет на фиксированную сумму за каждый час предоставляемой услуги), организация может признать выручку в сумме, на которую организация имеет право выставить счет.

В17 Недостатки методов результатов заключаются в том, что результаты, используемые для оценки степени выполнения, могут не быть непосредственно наблюдаемыми, и организация может быть не в состоянии получить информацию, необходимую для их применения, без чрезмерных затрат. Таким образом, может потребоваться применение метода ресурсов.

Методы ресурсов

В18 Методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. Если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку по линейному методу.

В19 Недостатком методов ресурсов является возможное отсутствие непосредственной связи между потребляемыми организацией ресурсами и передачей контроля над товарами или услугами покупателю. Таким образом, при применении метода ресурсов организация должна исключить влияние потребляемых ресурсов, которые в соответствии с целью оценки степени выполнения в пункте 39 не отражают результаты деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами покупателю. Например, в случае использования метода, основанного на фактических затратах, может потребоваться корректировка оценки степени выполнения в следующих случаях:

(a) Когда понесенные затраты не внесли вклад в достижение организацией текущей степени выполнения обязанности к исполнению. Например, организация не будет признавать выручку на основе понесенных затрат, связанных со значительной неэффективностью деятельности организации, которые не были отражены в цене договора (например, стоимость непредвиденных затрат, связанных с непроизводительным перерасходом материалов, трудовых или иных ресурсов, использованных для выполнения обязанности к исполнению).

(b) Когда понесенные затраты непропорциональны достигнутой организацией степени выполнения обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах наилучшим отображением результатов деятельности организации может быть корректировка метода ресурсов с целью признания выручки только в объеме таких понесенных затрат. Например, правдивым отражением деятельности организации по выполнению обязанности к исполнению может быть признание выручки в сумме, равной фактическим затратам на товар, используемый для выполнения обязанности к исполнению, если в момент заключения договора организация ожидает выполнения всех условий ниже:

(i) товар не является отличимым;

(ii) ожидается, что покупатель получит контроль над товаром значительно раньше получения услуг, связанных с товаром;

(iii) фактические затраты в отношении переданного товара являются значительными по сравнению с совокупными ожидаемыми затратами на выполнение обязанности к исполнению в полном объеме; и

(iv) организация закупает товар у третьей стороны и не принимает значительного участия в разработке и производстве товара (но организация выступает в качестве принципала в соответствии с пунктами В34-В38).

Продажа с правом на возврат

В20 В некоторых договорах организация передает контроль над продукцией покупателю, а также предоставляет покупателю право на возврат продукции по различным причинам (например, неудовлетворенность продукцией) и получение любой комбинации из нижеперечисленного:

(а) полный или частичный возврат уплаченного возмещения;

(b) вычет, который может быть использован в отношении сумм, которые причитаются или будут причитаться организации;

(с) другой товар взамен возвращенного.

В21 Для учета передачи продукции с правом на возврат (а также для учета некоторых услуг, которые предоставляются с условием возврата средств), организация должна признавать все перечисленное ниже:

(а) выручку от переданной продукции в размере возмещения, право на которое ожидает получить организация (таким образом, выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена);

(b) обязательство в отношении возврата средств; и

(с) актив (и соответствующую корректировку себестоимости продаж) в отношении права на получение продукции от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.

В22 Обещание организации находиться в состоянии готовности принять возвращаемый товар в течение установленного периода возврата не должно учитываться в качестве обязанности к исполнению в дополнение к обязательству по возврату средств.

В23 Организация должна применять требования пунктов 47-72 (включая требования относительно ограничения оценок переменного возмещения пунктов 56-58) для определения величины возмещения, право на которое организация ожидает получить (т. е. исключая возмещение за товары, которые, как ожидается, будут возвращены). При передаче товаров клиентам организация не должна признавать в качестве выручки полученные (или подлежащие получению) суммы, право на которые она не ожидает получить. Вместо этого такие суммы должны признаваться в качестве обязательства по возврату средств. Впоследствии, в конце каждого отчетного периода организация должна корректировать оценку сумм, право на которые она ожидает получить в обмен на переданные товары, и соответствующим образом корректировать цену сделки и, соответственно, сумму признанной выручки.

В24 Организация должна корректировать оценку обязательства по возврату средств на конец каждого отчетного периода с учетом изменения ожиданий относительно сумм, подлежащих возврату. Организация должна признавать соответствующие корректировки в качестве выручки (или уменьшения выручки).

В25 Актив, признаваемый в отношении права организации на возврат товаров покупателем при исполнении обязательства по возврату средств, должен первоначально оцениваться на основе прежней балансовой стоимости товара (например, запасов) за вычетом любых ожидаемых затрат, связанных с получением такого товара (включая потенциальное уменьшение стоимости возвращаемого товара для организации). На конец каждого отчетного периода организация должна корректировать оценку актива в результате изменения ожиданий относительно товаров, которые будут возвращены. Организация должна представлять такой актив отдельно от обязательства по возврату средств.

В26 Обмен покупателем одного товара на другой товар такого же вида, качества, в таком же состоянии и с такой же ценой (например, товара одного цвета или размера на такой же товар, но другого цвета или размера) не считаются возвратами для целей применения настоящего стандарта.

В27 Договоры, согласно которым покупатель может обменять дефектный товар на исправный, должны анализироваться в соответствии с руководством об учете гарантий в пунктах В28-В33.

Гарантии

В28 Зачастую организация предоставляет (в соответствии с договором, законодательным актом или обычной деловой практикой) гарантию в связи с продажей продукции (будь то товар или услуга). Характер гарантии может значительно отличаться в зависимости от отрасли или договора. Некоторые гарантии выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что соответствующий продукт будет функционировать в соответствии с оговоренными сторонами условиями, поскольку он соответствует согласованным параметрам. Другие в дополнение к этому также предоставляют покупателю определенную услугу.

В29 Если у покупателя имеется право приобрести гарантию отдельно (например, по той причине, что цена на гарантию устанавливается отдельно либо если гарантия оговаривается отдельно), гарантия является отличимой услугой, поскольку организация обещает предоставить услугу покупателю в дополнение к продукции, которая обладает функциональными характеристиками, описанными в договоре. В таких ситуациях организация должна учитывать обещанную гарантию в качестве обязанности к исполнению в соответствии с пунктами 22-30 и распределять часть цены сделки на такую обязанность к исполнению в соответствии с пунктами 73-86.

В30 Если у покупателя нет права приобрести гарантию отдельно, организация должна учитывать гарантию в соответствии с МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*, за исключением случаев, когда обещанная гарантия или часть обещанной гарантии в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, предоставляет покупателю определенную услугу.

В31 При анализе того, предоставляет ли гарантия услугу покупателю в дополнение к тому, что она является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, организация должна принимать во внимание такие факторы, как:

(а) требуется ли предоставление гарантии законодательством - если законодательство требует от организации предоставления гарантии, наличие такого законодательного требования указывает на то, что обещанная гарантия не является обязанностью к исполнению, поскольку такие требования обычно используются для защиты покупателей от риска приобретения дефектной продукции.

(б) Продолжительность гарантийного периода - чем продолжительнее гарантийный период, тем выше вероятность того, что обещанная гарантия является обязанностью к исполнению, поскольку выше вероятность того, что она предоставляет услугу в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция отвечает согласованным параметрам.

(с) Характер задач, которые организация обещает выполнить - если организации необходимо выполнить определенные задачи для обеспечения соответствия продукции согласованным параметрам (например, оказать услугу по перевозке дефектной продукции в случае ее возврата), то, вероятнее всего, такие задачи не обуславливают возникновение обязанности к исполнению.

В32 Если гарантия или часть гарантии предоставляет покупателю услугу в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция отвечает согласованным параметрам, обещанная услуга является обязанностью к исполнению. Таким образом, организация должна распределить цену сделки как на продукт, так и на услугу. Если организация обещает как гарантию-соответствие, так и гарантию-услугу, но не может обоснованно учитывать их отдельно, организация должна учитывать обе гарантии вместе как одну обязанность к исполнению.

В33 Законодательный акт, обязывающий организацию выплатить компенсацию в случае причинения ее продукцией вреда или ущерба, не обуславливает возникновения обязанности к исполнению. Например, производитель может продавать продукцию в юрисдикции, в которой согласно закону производитель несет ответственность за любой ущерб (например, личному имуществу), который может быть нанесен в результате использования потребителем продукции согласно ее назначению. Аналогичным образом обещание организации компенсировать покупателю выплаты по обязательствам и ущерб, вызванные претензиями третьих сторон в связи с нарушением продукцией организации патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениями, не обуславливает возникновение обязанности к исполнению. Организация должна учитывать такие обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Роль принципала или агента

В34 В случаях, когда другая сторона участвует в предоставлении товаров или услуг покупателю, организация должна определить, является ли ее обещание по своему характеру обязанностью к исполнению в отношении предоставления определенных товаров или услуг самой организацией (т. е. организация является принципалом) либо в отношении организации предоставления таких товаров или услуг другой стороной (т. е. организация выступает в качестве агента).

В35 Организация является принципалом, если она контролирует обещанные товар или услугу до их передачи покупателю. Однако организация необязательно выступает в качестве принципала, если она получает право собственности на продукцию лишь непосредственно перед его передачей покупателю. Организация, являющаяся принципалом по договору, может выполнить обязанность к исполнению самостоятельно либо привлечь другую сторону (например, субподрядчика) для выполнения всей обязанности к исполнению или некоторой ее части от имени организации. При выполнении обязанности к исполнению организация, являющаяся принципалом, признает выручку в валовой сумме возмещения, право на которое она ожидает получить в обмен на передаваемые ею товары или услуги.

В36 Организация является агентом, если принятая ею обязанность к исполнению заключается в организации предоставления товаров или услуг другой стороной. При выполнении обязанности к исполнению организация, являющаяся агентом, признает выручку в сумме вознаграждения или комиссии, право на которые она ожидает получить в обмен на организацию предоставления товаров или услуг другой стороной.

Вознаграждение или комиссия организации может представлять собой чистую сумму возмещения, которую организация удерживает после выплаты другой стороне возмещения, полученного в обмен на товары или услуги, которые должны быть предоставлены такой стороной.

В37 Признаки того, что организация является агентом (и, следовательно, не контролирует товар или услугу до того, как они предоставляются покупателю), включают в себя следующие:

(a) другая сторона несет основную ответственность за исполнение договора;

(b) организация не подвержена риску обесценения запасов до или после того, как товары были заказаны покупателем, во время их перевозки или после их возврата;

(c) организация не имеет прав самостоятельно устанавливать цены на товары или услуги другой стороны и, следовательно, выгода, которую организация может получить от таких товаров или услуг, ограничена;

(d) возмещение организации имеет форму комиссии; и

(e) организация не подвержена кредитному риску в отношении суммы, причитающейся от покупателя в обмен на товары или услуги другой стороны.

В38 Организация не должна признавать выручку в отношении обязанности к исполнению, если другая сторона принимает на себя обязанность к исполнению и приобретает права организации, предусмотренные договором, и в результате этого организация более не является обязанной выполнить обязанность к исполнению в отношении передачи обещанных товара или услуги покупателю (т. е. организация более не действует в качестве принципала). Вместо этого организация должна оценить необходимость признания выручки в отношении выполнения обязанности к исполнению по заключению договора для другой стороны (т. е. выступает ли организация в качестве агента).

Опционы в отношении дополнительных товаров или услуг, предоставленные покупателю

В39 Предоставляемые покупателям опционы на приобретение дополнительных товаров или услуг бесплатно или со скидкой имеют множество форм, в том числе, это могут быть средства стимулирования продаж, бонусные баллы (или единицы), начисляемые покупателю, право на продление договора или прочие скидки на будущие товары или услуги.

В40 Если договор предусматривает предоставление организацией покупателю опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, то данный опцион обуславливает возникновение обязанности к исполнению по договору только в том случае, если он предоставляет покупателю существенное право, которое покупатель не получил бы, не заключив договор (например, право на скидку, предоставляемую в дополнение к набору скидок, обычно предоставляемых в отношении таких товаров или услуг для данной категории покупателей в данном регионе или на данном рынке). Если опцион предоставляет существенное право покупателю, то покупатель фактически авансом оплачивает организации товары или услуги, которые будут переданы в будущем, соответственно, организация признает выручку только тогда, когда такие товары или услуги передаются либо когда истекает срок действия опциона.

В41 Если у покупателя имеется опцион на приобретение дополнительных товаров или услуг по цене, отражающей цену обособленной продажи таких товаров или услуг, такой опцион не предоставляет покупателю существенного права даже в том случае, если опцион может быть исполнен только в результате заключения предыдущего договора. В таких случаях организация сделала маркетинговое предложение, которое она должна учитывать в соответствии с настоящим стандартом только тогда, когда покупатель исполнит опцион на приобретение дополнительных товаров или услуг.

В42 Согласно пункту 74 организация должна распределить цену сделки между обязанностями к исполнению на основе их относительной цены обособленной продажи. Если цена обособленной продажи опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, предоставленного покупателю, не является непосредственно наблюдаемой, организация должна оценить ее. Такая оценка должна отражать скидку, которую покупатель получил бы при исполнении опциона, и корректироваться с учетом:

- (a) любых скидок, которые покупатель мог получить, не исполняя опцион; и
- (b) вероятности исполнения опциона.

В43 Если у покупателя имеется существенное право на приобретение товаров или услуг в будущем, и такие товары или услуги аналогичны товарам или услугам, предусмотренным в исходном договоре, и предоставляются в соответствии с условиями этого договора, то организация вправе (в качестве практической альтернативы оценке цены обособленной продажи опциона) распределить цену сделки на дополнительные товары или услуги, предусмотренные опционом, основываясь на объеме товаров или услуг, которые, как ожидается, будут предоставлены, и соответствующем ожидаемом возмещении. Как правило, такие виды опционов предоставляются для продления договора.

Нереализованные права покупателей

В44 В соответствии с пунктом 106, после получения предоплаты от покупателя организация должна признать в отношении принятой ею обязанности к исполнению, заключающейся в передаче или в готовности предоставить товары или услуги в будущем, обязательство по договору в размере полученной предоплаты. Организация должна прекратить признание обязательства по договору (и признать выручку), когда она передает такие товары или услуги и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению.

В45 Не подлежащая возврату предоплата, полученная от покупателя, предоставляет покупателю право на получение товара или услуги в будущем (и налагает на организацию обязанность быть готовой передать товар или услугу). Однако покупатели могут не реализовать все имеющиеся у них договорные права. Такие нереализованные права обычно называются «невостребованными правами».

В46 Если организация ожидает получить право на величину невостребованной части, включенную в состав обязательства по договору, то организация должна признавать ожидаемую величину невостребованной части в качестве выручки пропорционально тому, каким образом права реализуются покупателем. Если организация не ожидает получить право на величину невостребованной части, организация должна признать ожидаемую величину невостребованной части в качестве выручки тогда, когда реализация покупателем оставшихся у него прав становится маловероятной. Для

определения того, ожидает ли организация получения права на величину невостробованной части, организация должна рассмотреть требования пунктов 56-58 относительно ограничения оценок переменного возмещения.

В47 Организация должна признать обязательство (а не выручку) в отношении любого полученного возмещения, относящегося к нереализованным правам покупателя, которое организация должна передать другой стороне, например, государственной организации, в соответствии с применимыми законодательными актами о невостробованном имуществе.

Невозмещаемый первоначальный платеж (и некоторые связанные затраты)

В48 Согласно некоторым договорам в момент заключения договора или близкий к нему момент покупателя уплачивают организации невозмещаемый первоначальный платеж. Примеры таких платежей включают вступительные взносы, предусмотренные в договорах о членстве в спортивно-оздоровительном клубе, плату за активацию в договорах, заключаемых с организациями телекоммуникационной отрасли, установочную плату в некоторых договорах на обслуживание и первоначальную комиссию в некоторых договорах поставки.

В49 Для идентификации обязанностей к исполнению в таких договорах организация должна оценить, относится ли такое вознаграждение к передаче обещанных товара или услуги. Во многих случаях, несмотря на то, что невозмещаемый первоначальный платеж относится к деятельности, которую организация для выполнения договора должна осуществить в момент заключения договора или близкий к нему момент, такая деятельность не приводит к передаче обещанного товара или услуги покупателю (см. пункт 25). Вместо этого, первоначальный платеж является авансовым платежом за товары или услуги, подлежащие передаче в будущем, и, следовательно, должен признаваться в качестве выручки тогда, когда будут переданы соответствующие товары или услуги. Период признания выручки будет более продолжительным, чем первоначальный договорной период, если организация предоставляет покупателю опцион на продление договора и такой опцион предоставляет покупателю существенное право, как описано в пункте В40.

В50 Если невозмещаемый первоначальный платеж относится к товару или услуге, организация должна оценить необходимость учета такого товара или услуги в качестве отдельной обязанности к исполнению в соответствии с пунктами 22-30.

В51 Организация может требовать уплаты невозмещаемого платежа частично для целей возмещения затрат, понесенных при заключении договора (или прочих административных затрат, как описано в пункте 25). Если такая деятельность по заключению договора не приводит к выполнению обязанности к исполнению, организация не должна учитывать такую деятельность (и соответствующие затраты) при оценке степени выполнения обязанности к исполнению в соответствии с пунктом В19. Это связано с тем, что затраты, связанные с деятельностью по заключению договора, не отражают передачу товаров или услуг покупателю. Организация должна проанализировать, возник ли в результате понесенных затрат на заключение договора актив, подлежащий признанию в соответствии с пунктом 95.

Лицензирование

В52 Лицензия устанавливает права покупателя на интеллектуальную собственность организации. Лицензии на интеллектуальную собственность могут включать в себя, среди прочего:

- (a) лицензии на программное обеспечение и технологии;
- (b) лицензии на кинофильмы, музыку и другие средства аудиовизуальной информации и развлечений;
- (c) франшизы; и
- (d) патенты, торговые марки и авторские права.

В53 В дополнение к обещанию предоставить покупателю лицензию, организация также может обещать передать покупателю другие товары или услуги. Такие обещания могут быть явно указаны в договоре или подразумеваться обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями (см. пункт 24). Как и в случае других видов договоров, когда договор с покупателем включает в себя обещание в отношении предоставления лицензии в дополнение к другим обещанным товарам или услугам, организация применяет пункты 22-30 для идентификации каждой обязанности к исполнению в договоре.

В54 Если обязательство предоставить лицензию не является отличимым от других обещанных товаров или услуг в договоре в соответствии с пунктами 26-30, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию и такие другие обещанные товары или услуги вместе в качестве единой обязанности к исполнению. Примеры лицензий, не отличимых от других товаров или услуг, обещанных в договоре, включают в себя:

- (a) лицензию, являющуюся компонентом товара, имеющего физическую форму, и составляющую неотъемлемую часть его функциональных возможностей; и
- (b) лицензию, выгоду от которой покупатель может получить исключительно в связи с соответствующей услугой (например, онлайн услуга, оказываемая организацией, которая посредством выдачи лицензии предоставляет покупателю доступ к контенту).

В55 Если лицензия не является отличимой, организация должна применять пункты 31-38 для определения того, является ли обязанность к исполнению (которая включает в себя обещанную лицензию) обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода, либо обязанностью, выполняемой в определенный момент времени.

В56 Если обещание предоставить лицензию является отличимым от других обещанных товаров или услуг, предусмотренных в договоре и, следовательно, обещание предоставить лицензию является отдельной обязанностью к исполнению, организация должна определить, переходит ли лицензия к покупателю в определенный момент времени или в течение периода. При определении этого организация должна анализировать, является ли обещание организации предоставить покупателю лицензию по своему характеру обещанием предоставить покупателю:

- (a) право доступа к интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором она существует на протяжении срока лицензии; либо
- (b) право на использование интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором она существует в момент предоставления лицензии.

Определение характера обещания организации предоставить лицензию

B57 Для определения того, обеспечивает ли обещание организации предоставить лицензию передачу покупателю права доступа к интеллектуальной собственности организации или права использования интеллектуальной собственности организации, организация должна проанализировать, имеется ли у покупателя возможность определения способа использования лицензии и получения практически всех оставшихся выгод от лицензии в тот момент времени, в который она предоставляется ему. Покупатель не имеет возможности определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от лицензии в тот момент времени, в который она предоставляется, если интеллектуальная собственность, на которую у покупателя имеются права, изменяется на протяжении срока действия лицензии. Интеллектуальная собственность будет изменяться (и тем самым влиять на осуществляемую организацией оценку того, когда покупатель контролирует лицензию), когда организация продолжает участвовать в своей интеллектуальной собственности и осуществлять деятельность, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую располагает покупатель. В таких случаях лицензия предоставляет покупателю право доступа к интеллектуальной собственности организации (см. пункт B58). И наоборот, покупатель может определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от нее в момент времени, в который предоставляется лицензия, если интеллектуальная собственность, правами на которую располагает покупатель, не изменяется (см. пункт B61). В таких случаях любая деятельность, осуществляемая организацией, изменяет только ее собственный актив (т. е. лежащую в основе лицензии интеллектуальную собственность), что может повлиять на способность организации предоставлять будущие лицензии; однако такая деятельность не повлияет на определение того, что лицензия предоставляет покупателю либо что контролирует покупатель.

B58 Обещание организации при предоставлении лицензии является по своему характеру обещанием предоставить право доступа к интеллектуальной собственности организации при условии соблюдения всех критериев ниже:

(a) договор требует или покупатель обоснованно ожидает от организации осуществления деятельности, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую располагает покупатель (см. пункт B59);

(b) права, предоставляемые лицензией, напрямую подвергают покупателя любому положительному или отрицательному влиянию деятельности организации, идентифицированной в пункте B58(a); и

(c) такая деятельность не приводит к передаче товара или услуги покупателю по мере ее осуществления (см. пункт 25).

B59 Факторы, которые могут указывать на то, что покупатель может обоснованно ожидать, что организация будет осуществлять деятельность, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, включают в себя обычную деловую практику организации, опубликованную политику или конкретные заявления. Несмотря на то, что наличие общего экономического интереса (например, роялти, основанных на продажах) у организации и покупателя в контексте интеллектуальной собственности, правами на которую располагает покупатель, не играет решающей роли, оно также может указывать на то, что покупатель может обоснованно ожидать, что организация будет осуществлять такую деятельность.

В60 Если критерии в пункте В58 выполняются, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию в качестве обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, поскольку покупатель будет одновременно получать и потреблять выгоду от результатов деятельности организации по предоставлению доступа к интеллектуальной собственности по мере ее осуществления (см. пункт 35(a)). Организация должна применять пункты 39-45 для выбора надлежащего метода оценки степени выполнения обязанности к исполнению по предоставлению доступа.

В61 Если критерии в пункте В58 не выполняются, обещание организации является по своему характеру обещанием предоставить право использования интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором такая интеллектуальная собственность существует (в контексте формы и функциональных характеристик) в момент предоставления лицензии покупателю. Это означает, что покупатель может определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от лицензии в тот момент времени, в который осуществляется передача лицензии. Организация должна учитывать обещание предоставить право на использование ее интеллектуальной собственности в качестве обязанности к исполнению, выполняемой в определенный момент времени. Организация должна применять пункт 38 при определении момента времени, в который лицензия передается покупателю. Однако выручка в отношении лицензии, предоставляющей право на использование интеллектуальной собственности организации, не может быть признана до начала периода, в течение которого покупатель имеет возможность использовать лицензию и получать выгоду от нее. Например, если период лицензии на программное обеспечение начинается до того, как организация предоставляет (или иным образом делает доступным) покупателю программный код, позволяющий покупателю незамедлительно использовать программное обеспечение, организация не будет признавать выручку до того, как такой программный код будет предоставлен (или организация иным образом сделает его доступным покупателю).

В62 Организация должна пренебречь нижеперечисленными факторами при определении того, предоставляет ли лицензия право доступа к интеллектуальной собственности организации либо же право на использование интеллектуальной собственности организации:

(a) Ограничения времени, географического региона или способа использования - такие ограничения определяют характеристики обещанной лицензии, но не то, выполняется ли обязанность к исполнению организацией в определенный момент времени или в течение периода.

(b) Гарантии, предоставляемые организацией в отношении того, что она располагает действующим патентом на интеллектуальную собственность и что она будет защищать патент от незаконного использования - обещание обеспечить защиту патента организации не является обязанностью к исполнению, поскольку действия по обеспечению защиты патента защищают стоимость активов организации, представленных ее интеллектуальной собственностью, и выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что переданная лицензия удовлетворяет параметрам лицензии, обещанной в договоре.

Роялти, основанные на продажах, или роялти, основанные на использовании объекта интеллектуальной собственности

В63 Несмотря на требования, предусмотренные пунктами 56-59, организация должна признавать выручку в отношении роялти, основанных на продажах или

использовании объекта интеллектуальной собственности, обещанных в обмен на лицензию на интеллектуальную собственность, только тогда, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из событий ниже:

(a) последующая продажа или использование; и

(b) выполнение (или частичное выполнение) обязанности к исполнению, на которую были отнесены какая-либо часть либо все роялти, основанные на продажах, или роялти, основанные на использовании объекта интеллектуальной собственности.

Договоры обратной покупки

В64 Договор обратной покупки - это договор, по которому организация продает актив и при этом в рамках того же или другого договора дает обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку. Выкупаемый актив может быть активом, который был продан покупателю в первоначальной сделке, активом, который практически аналогичен такому активу, или другим активом, компонентом которого является актив, который был продан покупателю в первоначальной сделке.

В65 Как правило, договоры обратной покупки имеют одну из трех ниже приведенных форм:

(a) обязательство организации выкупить актив обратно (форвард);

(b) право организации выкупить актив обратно (колл-опцион); и

(c) обязательство организации выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион).

Форвард или колл-опцион

В66 Если у организации имеется обязательство или право в отношении обратной покупки актива (форвард или колл-опцион), покупатель не получает контроль над активом, поскольку покупатель ограничен в своей способности определять способ использования актива и получать практически все оставшиеся выгоды от него, даже если покупатель владеет активом физически. Следовательно, организация должна учитывать договор в качестве:

(a) аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда», если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, меньшую, чем цена его первоначальной продажи; либо

(b) соглашения о финансировании в соответствии с пунктом В68, если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, которая равна первоначальной цене продажи актива или превышает ее.

В67 При сравнении цены обратной покупки с ценой продажи, организация должна принимать во внимание временную стоимость денег.

В68 Если договор обратной покупки является соглашением о финансировании, организация должна продолжить признание актива, также признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Организация должна

признать разницу между суммой полученного от покупателя возмещения и суммой возмещения, подлежащего уплате покупателю, в качестве процентов и, если применимо, в качестве затрат на обработку или хранение (например, страхование).

В69 Если срок действия опциона истекает и он остается неисполненным, организация должна прекратить признание обязательства и признать выручку.

Пут-опцион

В70 Если у организации имеется обязательство выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион) по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна оценить в момент заключения договора наличие у покупателя значительного экономического стимула для реализации такого права. Реализация данного права покупателем приводит к тому, что фактически покупатель платит организации возмещение за право использования оговоренного актива в течение определенного периода времени. Таким образом, если у покупателя имеется значительный экономический стимул для реализации такого права, организация должна учитывать соглашение в качестве аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17.

В71 Для целей определения того, имеется ли у покупателя значительный экономический стимул для реализации своего права, организация должна проанализировать различные факторы, включая отношение цены обратной покупки к ожидаемой рыночной стоимости актива на дату обратной покупки и период времени до истечения срока действия права. Например, если ожидается, что цена обратной покупки значительно превысит рыночную стоимость актива, это может указывать на наличие у покупателя значительного экономического стимула для исполнения пут-опциона.

В72 Если у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была продажа продукта с правом на возврат, как описано в пунктах В20-В27.

В73 Если цена обратной покупки актива равна цене его первоначальной продажи или превышает ее, а также превышает ожидаемую рыночную стоимость актива, договор, по сути, является соглашением о финансировании и, следовательно, должен учитываться согласно пункту В68.

В74 Если цена обратной покупки актива равна цене первоначальной продажи или превышает ее, а также меньше или равна ожидаемой рыночной стоимости актива, и у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была продажа актива с правом на возврат, как описано в пунктах В20-В27.

В75 При сравнении цены обратной покупки с ценой продажи организация должна принимать во внимание временную стоимость денег.

В76 Если срок действия опциона истекает и он остается неисполненным, организация должна прекратить признание обязательства и признать выручку.

Консигнационные соглашения

В77 Когда организация поставляет продукцию другой стороне (например, дилеру или дистрибьютору) для продажи конечным покупателям, организация должна оценить, получила ли такая другая сторона контроль над продукцией в этот момент времени. Продукция, которая была поставлена другой стороне, может удерживаться по консигнационному соглашению, если такая другая сторона не получила контроль над продукцией. Соответственно, организация не должна признавать выручку при поставке продукции другой стороне, если поставленная продукция удерживается на условиях консигнации.

В78 К признакам того, что соглашение является консигнационным соглашением, относятся, среди прочего, следующие:

(а) продукция контролируется организацией до наступления определенного события, например, продажи продукции покупателю дилера или до истечения определенного периода времени;

(б) организация имеет возможность требовать возврата продукции или передачи продукции третьей стороне (например, другому дилеру); и

(с) у дилера отсутствует безусловное обязательство в отношении оплаты продукции (но при этом он может быть обязан внести депозит).

Соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой

В79 Соглашение о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой - это договор, в соответствии с которым организация выставляет покупателю счет за продукцию, но физически удерживает продукцию до тех пор, пока она не будет передана покупателю в определенный момент времени в будущем. Например, покупатель может обратиться к организации с запросом о заключении такого договора ввиду отсутствия у него свободных помещений для хранения продукции либо в связи с задержками в выполнении запланированных им производственных графиков.

В80 Организация должна определить момент выполнения обязанности к исполнению в отношении передачи продукции посредством оценки того, когда покупатель получает контроль над такой продукцией (см. пункт 38). Для некоторых договоров контроль в зависимости от предусматриваемых ими условий (включая условия доставки и отгрузки) передается либо в момент, когда продукция доставляется покупателю, либо в момент, когда производится ее отгрузка. Однако для некоторых других договоров покупатель может получить контроль над продукцией даже несмотря на то, что продукция все еще физически удерживается организацией. В этом случае покупатель имеет возможность определять способ использования продукции и получать практически все оставшиеся выгоды от нее, даже если он РЕШИЛ не реализовывать свое право на физическое владение ею. Следовательно, организация не контролирует продукцию. Вместо этого организация оказывает покупателю услугу по хранению принадлежащего покупателю актива.

В81 В дополнение к применению требований в пункте 38, для того, чтобы сделать вывод о получении покупателем контроля над продукцией по соглашению о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, необходимо выполнение всех критериев ниже:

(a) причина заключения соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой должна быть существенной (например, покупатель обратился с запросом использовать такой вид соглашения);

(b) продукция должна быть отдельно идентифицирована как принадлежащая покупателю;

(c) продукция должна быть в настоящий момент готова к физической передаче покупателю; и

(d) у организации не должно быть возможности использовать продукцию или передать ее другому покупателю.

В82 Если организация признает выручку в отношении продажи продукции на условиях выставления счета и отложенной поставки, организация должна проанализировать наличие у себя оставшихся обязанностей к исполнению (например, оказания услуги по ответственному хранению) в соответствии с пунктами 22-30, на которые организация должна распределить часть цены сделки в соответствии с пунктами 73-86.

Принятие покупателем

В83 В соответствии с пунктом 38(е) принятие актива покупателем может указывать на то, что покупатель получил контроль над активом. Положения договоров о принятии покупателем позволяют покупателю расторгнуть договор или требовать от организации проведения работ по устранению недостатков, если товар или услуга не соответствуют согласованным параметрам. Организация должна принимать во внимание такие положения при оценке того, в какой момент покупатель получает контроль над товаром или услугой.

В84 Если организация может объективно определить, что контроль над товаром или услугой был передан покупателю в соответствии с согласованными параметрами, предусмотренными договором, то принятие покупателем является формальностью и не влияет на вывод организации относительно того, когда покупатель получил контроль над товаром или услугой. Например, если условия принятия покупателем основаны на соответствии указанным параметрам размера и веса, организация будет в состоянии определить выполнение этих критериев до получения подтверждения принятия покупателем. Опыт организации, связанный с договорами на аналогичные товары или услуги, может свидетельствовать о том, что предоставляемые покупателю товар или услуга соответствуют согласованным параметрам, предусмотренным договором. Даже если выручка признается до принятия покупателем, организация должна проанализировать наличие оставшихся обязанностей к исполнению (например, обязательства по установке оборудования) и оценить, нужно ли учитывать их отдельно.

В85 Однако если организация не может объективно определить соответствие переданных покупателю товара или услуги согласованным параметрам, предусмотренным договором, организация не сможет сделать вывод о том, что покупатель получил контроль до тех пор, пока организация не получит информацию о принятии покупателем. Это обусловлено тем, что в таких обстоятельствах организация не сможет установить, имеет ли покупатель возможность определять способ использования товара или услуги и получать практически все оставшиеся выгоды от них.

В86 Если организация доставляет покупателю продукцию для целей проведения пробных тестов или оценки и обязанность покупателя выплатить организации какое-либо возмещение не возникает до окончания испытательного периода, контроль над продукцией передается покупателю только после того, как покупатель примет продукцию либо истечет испытательный период.

Раскрытие информации о детализированной выручке

В87 Согласно пункту 114 организация должна детализировать информацию о выручке по договорам с покупателями по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков. Следовательно, степень детализации выручки для целей выполнения данного требования к раскрытию информации зависит от фактов и обстоятельств, относящихся к договорам организации с покупателями. Некоторым организациям, возможно, придется использовать несколько категорий для достижения цели детализации выручки в пункте 114. Другие организации смогут достичь данной цели, используя только одну категорию для детализации выручки.

В88 При выборе категории (или категорий), которая будет использоваться для детализации выручки, организация должна определять, каким образом была представлена информация о выручке организации для других целей, включая все перечисленное ниже:

(a) раскрытие информации за рамками финансовой отчетности (например, в отчетах о прибылях, годовых отчетах или презентациях для инвесторов);

(b) информация, регулярно анализируемая руководством, принимающим операционные решения, с целью оценки финансовых результатов операционных сегментов; и

(c) прочая информация, аналогичная видам информации, идентифицированным в пунктах В88(a) и (b), которая используется организацией или пользователями финансовой отчетности организации для оценки финансовых результатов организации или принятия решений о распределении ресурсов.

В89 Примеры категорий, которые могут быть целесообразны для детализации, среди прочего, включают все перечисленное ниже:

(a) вид товара или услуги (например, основные продуктовые линейки);

(b) географический регион (например, страна или регион);

(c) рынок или класс покупателей (например, потребители из государственного и негосударственного секторов);

(d) вид договора (например, договоры с фиксированной ценой и договоры с оплатой стоимости затраченного рабочего времени и материалов);

(e) срок действия договора (например, краткосрочные и долгосрочные договоры);

(f) распределение во времени передачи товаров или услуг (например, выручка от товаров и услуг, передаваемых покупателям в определенный момент времени, и выручка от товаров или услуг, передаваемых в течение периода); и

(g) каналы сбыта (например, товары, реализуемые непосредственно потребителям, и товары, реализуемые через посредников).

Приложение С

Дата вступления в силу и переходные положения

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и имеет такую же силу, как и другие составляющие настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

С1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2017 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящий стандарт досрочно, она должна раскрыть этот факт.

Переходные положения

С2 Для целей переходных положений пунктов С3-С8:

(а) датой первоначального применения является начало отчетного периода, в котором организация впервые применяет настоящий стандарт; и

(b) выполненным договором является договор, по которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 18 «Выручка» и соответствующими разъяснениями.

С3 Организация должна применять настоящий стандарт с использованием одного из двух методов ниже:

(а) ретроспективно в отношении каждого предыдущего отчетного периода, представленного в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», с учетом упрощений в пункте С5; либо

(b) ретроспективно с признанием суммарного влияния первоначального применения настоящего стандарта на дату первоначального применения в соответствии с пунктами С7-С8.

С4 Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8, при первом применении настоящего стандарта организация должна представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только для годового периода, непосредственно предшествующего первому годовому периоду, в котором применяется настоящий стандарт («непосредственно предшествующий период»), и только в том случае, если организация применяет настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом С3(а). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период или более ранние сравнительные периоды.

С5 Организация может использовать одно или несколько из перечисленных ниже упрощений практического характера, применяя настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом С3(а):

(а) в случае выполненных договоров организация не должна пересчитывать договоры, срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода;

(b) в случае выполненных договоров с переменным возмещением организация вправе использовать цену сделки на дату, на которую договор был выполнен вместо оценки величин переменного возмещения в сравнительных отчетных периодах; и

(с) для всех отчетных периодов, представленных до даты первоначального применения, организация не должна раскрывать сумму цены сделки, распределенную на оставшиеся обязанности к исполнению, а также объяснение того, когда организация ожидает признать такие суммы в качестве выручки (см. пункт 120).

С6 В случае использования организацией какого-либо упрощения практического характера в пункте С5 организация должна применять такое упрощение последовательно в отношении всех договоров в рамках всех представленных отчетных периодов. Кроме того, организация должна раскрывать всю информацию ниже:

(а) использованные упрощения; и

(b) в той степени, в которой это обоснованно возможно, качественную оценку расчетного влияния применения каждого такого упрощения.

С7 Если организация использует возможность применять настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом С3(б), организация должна признавать суммарное влияние первоначального применения настоящего стандарта в качестве корректировки остатка нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала, соответственно) на начало годового отчетного периода, который включает дату первоначального применения. Согласно такому методу перехода к новому порядку учета организация должна применять настоящий стандарт ретроспективно только в отношении договоров, которые не являются выполненными договорами на дату первоначального применения (например, 1 января 2017 года для организации, отчетный год которой заканчивается 31 декабря).

С8 Если настоящий стандарт применяется ретроспективно в соответствии с пунктом С3(б), то для отчетных периодов, которые включают дату первоначального применения, организация должна дополнительно раскрыть информацию, указанную в подпунктах ниже:

(а) сумма, на которую изменяется каждая статья финансовой отчетности в текущем отчетном периоде в результате применения настоящего стандарта, по сравнению с МСФО (IAS) 11, МСФО (IAS) 18 и соответствующими разъяснениями, действовавшими до данного изменения; и

(b) объяснение причин значительных изменений, идентифицированных в С8(а).

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

С9 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», то соответствующие ссылки на МСФО (IFRS) 9

следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Прекращение действия других стандартов

C10 Настоящий стандарт заменяет собой следующие стандарты:

- (a) МСФО (IAS) 11 «*Договоры на строительство*»;
- (b) МСФО (IAS) 18 «*Выручка*»;
- (c) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «*Программы лояльности покупателей*»;
- (d) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «*Соглашения на строительство объектов недвижимости*»;
- (e) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «*Передача активов покупателями*»; и
- (f) Разъяснение ПКР (SIC) 31 «*Выручка - бартерные сделки, включающие рекламные услуги*».

Приложение D Поправки к другим стандартам

В настоящем приложении описаны поправки к другим стандартам, внесенные Советом по МСФО после завершения работы над МСФО (IFRS) 15. Удаленный текст в измененных пунктах зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Настоящая таблица отражает изменение соответствующих ссылок в других стандартах.

Существующая ссылка на	содержащаяся в	в	изменяется на ссылку на
МСФО (IAS) 18 « <i>Выручка</i> » или МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 4	пунктах 4(a) и (c), B18(h)	МСФО (IFRS) 15 « <i>Выручка по договорам с покупателями</i> » или МСФО (IFRS) 15
	МСФО (IAS) 16	пункте 68A	
	МСФО (IAS) 39	пункте AG2	
	МСФО (IAS) 40	пункте 3(b)	
МСФО (IAS) 11 « <i>Договоры на строительство</i> » или МСФО (IAS) 11	Разъяснение ПКР (SIC) 32	пункте 6	

МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение международных стандартов финансовой отчетности*»

Пункт 39X добавлен. Новый текст подчеркнут.

Дата вступления в силу

...

39X МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, удален пункт D24 и соответствующий заголовок к нему и добавлены пункты D34-D35 и соответствующий заголовок к ним. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

В Приложении D пункт D24 и соответствующий заголовок к нему удалены, пункты D34-D35 и соответствующий заголовок к ним добавлены. Новый текст подчеркнут.

Выручка

D34 Организация, впервые применяющая МСФО, может применить переходные положения пункта С5 МСФО (IFRS) 15. В данных пунктах фразу «дата первоначального применения» следует интерпретировать как начало первого отчетного периода по МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, решает применить такие переходные положения, она также должна применить пункт С6 МСФО (IFRS) 15.

D35 Организация, впервые применяющая МСФО, не должна пересчитывать информацию, относящуюся к договорам, которые были выполнены в периоды, предшествовавшие самому раннему из представленных периодов. Выполненный договор - это договор, по которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ.

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

В пункт 56 внесены изменения, пункт 64К добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Условные обязательства

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнесов, по наибольшей из следующих сумм:

(a) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(b) суммы, первоначально признанной за вычетом, где необходимо, накопленной амортизации суммы доходов, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «*Выручка*» принципами МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 39.

...

Дата вступления в силу

...

64К МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 56. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»

Пункт 41G добавлен. Новый текст подчеркнут.

Дата вступления в силу и переходные положения

...

41G МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 4(a) и (c), В7, В18(h), В21. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

В Приложении В внесены изменения в пункты В7 и В21. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Выплаты в натуральной форме

...

В7 Применение настоящего МСФО к договорам, указанным в пункте В6, скорее всего, будет не более обременительным, чем применение Международных стандартов финансовой отчетности, которые бы были применимы, если бы такие договоры были вне сферы применения настоящего МСФО:

(a) ...

(b) Если бы применялся ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ МСФО (IFRS) 15, то поставщик услуг признал бы выручку ~~с учетом стадии завершенности выполнения договора, когда (или по мере того, как) он передает услуги покупателю (и если при этом удовлетворяются и другие определенные критерии).~~ Такой подход также допустим в соответствии с настоящим МСФО, который разрешает поставщику услуг (i) продолжить использование существующей учетной политики в отношении указанных договоров, кроме случаев, когда она предусматривает практические подходы, запрещенные пунктом 14, и (ii) вносить улучшающие изменения в свою учетную политику, если это разрешено пунктами 22-30.

(c) ...

Примеры договоров страхования

...

B21 Если договоры, указанные в пункте B19, не создают финансовых активов или обязательств, то применяется ~~МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15. В соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15 выручка ~~по операции, предполагающей оказание услуг, признается с учетом стадии завершенности данной операции, если результат этой операции может быть надежно оценен, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги покупателю в объеме, который отражает возмещение, право на которое ожидает получить организация.~~

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (ноябрь 2009 г.)

В пункты 3.1.1, 5.1.1 и 5.4.5 внесены изменения, пункты 5.1.2, 5.4.1A и 8.1.5 добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

3.1 Первоначальное признание финансовых активов

3.1.1 Организация признает финансовый актив в своем отчете о финансовом положении только тогда, когда организация становится стороной по договору, определяющему условия соответствующего инструмента (см. пункты AG34 и AG35 МСФО (IAS) 39). Когда организация впервые признает финансовый актив, она должна классифицировать его в соответствии с пунктами 4.1-4.5 и оценивать его в соответствии с пунктами 5.1.1-5.1.2.

...

5.1 Первоначальная оценка

5.1.1 За исключением торговой дебиторской задолженности, относящейся к сфере применения пункта 5.1.2, При первоначальном признании организация должна оценивать финансовый актив по справедливой стоимости, увеличенной в случае финансового актива, оцениваемого не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к приобретению финансового актива.

...

5.1.2 Несмотря на требование пункта 5.1.1, при первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность, которая не имеет значительного компонента финансирования (определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»), по цене сделки (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 15).

5.4 Прибыли и убытки

...

5.4.1A Дивиденды признаются в составе прибыли или убытка только тогда, когда:

(a) право организации на получение дивидендов установлено;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с дивидендами, является вероятным; и

(c) сумма дивидендов может быть надежно оценена.

...

Инвестиции в долеыые инструменты

...

5.4.5 Если организация принимает решение, указанное в пункте 5.4.4, она должна признавать в составе прибыли или убытка дивиденды, полученные от такой инвестиции, при установлении права организации на получение дивидендов в соответствии с МСФО (IAS) 18 в соответствии с пунктом 5.4.1A.

...

8.1 Дата вступления в силу

...

8.1.5 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 и В5.12 и удален пункт С16 и соответствующий заголовок к нему. Добавлены пункты 5.1.2 и 5.4.1А и определение в Приложении А. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

В Приложении А добавлено определение. Новый текст подчеркнут.

Дивиденды Распределения прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенного класса.

В Приложении В внесены изменения в пункт В5.12. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Прибыли и убытки

В5.12 Пункт 5.4.4 разрешает организации принять решение, без права его последующей отмены, представлять в составе прочего совокупного дохода изменения справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент, не предназначенный для торговли. Такое решение принимается по каждому инструменту в отдельности (то есть по каждой акции). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переводиться в состав прибыли или убытка. Однако, организация может перевести совокупную прибыль или убыток из одной статьи капитала в другую. Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибыли или убытка в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ пунктом 5.4.5, если только не очевидно, что дивиденд представляет собой возмещение части первоначальной стоимости инвестиции.

В Приложении С пункт С16 и соответствующий заголовок к нему удалены.

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (октябрь 2010 г.)

В пункты 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 и 5.7.6 внесены изменения, пункты 5.1.3, 5.7.1А и 7.1.4 добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

3.1 Первоначальное признание

3.1.1 Организация признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении тогда и только тогда, когда организация становится стороной по договору, определяющему условия соответствующего инструмента (см. пункты В3.1.1 и В3.1.2). Когда организация впервые признает финансовый актив, она должна классифицировать его в соответствии с пунктами 4.1.1-4.1.5 и оценить его в соответствии с пунктами 5.1.1 ~~и 5.1.2-5.1.3~~. Когда организация впервые признает финансовое обязательство, она должна классифицировать его в соответствии с пунктами 4.2.1 и 4.2.2 и оценить его в соответствии с пунктом 5.1.1.

...

4.2 Классификация финансовых обязательств

4.2.1 Организация должна классифицировать все финансовые обязательства как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости с использованием метода *эффективной ставки процента*, за исключением:

(a) ...

(c) *договоров финансовой гарантии*, согласно определению, изложенному в Приложении А. После первоначального признания сторона, выпустившая такой договор, должна (если не применяется пункт 4.2.1(a) или (b)) впоследствии оценивать такой договор по наибольшей величине из:

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*», и

(ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 5.1.1) за вычетом, в случае необходимости, накопленной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ принципами МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;

(d) обязательств по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания сторона, принявшая на себя такое обязательство (если не применяется пункт 4.2.1(a)) впоследствии оценивает его по наибольшей величине из:

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37, и

(ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 5.1.1) за вычетом, в случае необходимости, накопленной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15.

(e) ...

5.1 Первоначальная оценка

5.1.1 За исключением торговой дебиторской задолженности, относящейся к сфере применения пункта 5.1.3, при первоначальном признании организация должна оценивать финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости, увеличенной или уменьшенной в случае финансового актива или финансового обязательства, оцениваемого не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к приобретению или выпуску финансового актива или финансового обязательства.

...

5.1.3 Несмотря на требование пункта 5.1.1, при первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность, которая не имеет значительного компонента финансирования (определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 15), по цене сделки (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 15).

5.2 Последующая оценка финансовых активов

5.2.1 После первоначального признания организация оценивает финансовый актив в соответствии с пунктами 4.1.1-4.1.5 по справедливой стоимости или амортизированной стоимости (см. пункты 9 и AG5-AG8С МСФО (IAS) 39).

...

5.7 Прибыли и убытки

...

5.7.1А Дивиденды признаются в составе прибыли или убытка только тогда, когда:

(а) право организации на получение дивидендов установлено;

(б) поступление в организацию экономических выгод, связанных с дивидендами, является вероятным; и

(с) сумма дивидендов может быть надежно оценена.

...

Инвестиции в долевыe инструменты

...

5.7.6 Если организация принимает решение, указанное в пункте 5.7.5, она должна признать в составе прибыли или убытка дивиденды, полученные от такой инвестиции, при

установлении права организации на получение дивидендов в соответствии с МСФО (IAS) 18 в соответствии с пунктом 5.7.1А.

...

7.1 Дата вступления в силу

...

7.1.4 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, В3.2.13, В5.7.1, С5 и С42 и удалены пункт С19 и соответствующий заголовок к нему. Добавлены пункты 5.1.3 и 5.7.1А и определение в Приложении А. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

В Приложении А добавлено определение. Новый текст подчеркнут.

Дивиденды Распределения прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенного класса.

В Приложении В внесены изменения в пункты В3.2.13 и В5.7.1. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Продолжающееся участие в переданных активах

В3.2.13 Ниже приводятся примеры оценки организацией переданного актива и связанного с ним обязательства в соответствии с пунктом 3.2.16.

Все активы

(а) Если следствием гарантии, предоставленной организацией в отношении компенсации убытков от дефолта по переданному активу, является невозможность прекращения признания переданного актива в части, соответствующей объему сохраняющегося участия в нем, то переданный актив оценивается на дату передачи по наименьшей из двух величин: (i) балансовой стоимости этого актива и (ii) максимальной суммы полученного от передачи возмещения, которую организация может быть обязана вернуть («сумма гарантии»). Связанное с активом обязательство первоначально оценивается в сумме гарантии плюс справедливая стоимость данной гарантии (которая обычно представляет собой величину полученного за гарантию возмещения). Впоследствии эта первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе

прибыли или убытка ~~на пропорциональной временной основе в момент (или по мере) выполнения организацией соответствующей обязанности (см. МСФО (IAS) 18 в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15)~~, а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

...

Прибыли и убытки (раздел 5.7)

В5.7.1 Пункт 5.7.5 разрешает организации принять решение, без права его последующей отмены, представлять в составе прочего совокупного дохода изменения справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент, не предназначенный для торговли. Такое решение принимается по каждому инструменту в отдельности (то есть по каждой акции). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переводиться в состав прибыли или убытка. Однако, организация может перевести совокупную прибыль или убыток из одной статьи капитала в другую. Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибыли или убытка в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ пунктом 5.7.6, если только не очевидно, что дивиденд представляет собой возмещение части первоначальной стоимости инвестиции.

В Приложении С внесены изменения в пункты С5 и С42. Пункт С16 и соответствующий заголовок к нему удалены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

С5 В пункты 16, 42, 53, 56 и 58(b) внесены изменения и они излагаются в следующей редакции, пункт 64А удален, а пункт 64D добавлен:

...

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнесов, по наибольшей из следующих сумм:

(а) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(б) суммы, первоначально признанной за вычетом, где необходимо, накопленной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ принципами МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

...

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

...

C42 В Приложении А в пункты AG3-AG4 внесены изменения и они излагаются в следующей редакции:

...

AG4 Договоры финансовой гарантии могут иметь разную правовую форму, такую как ...

(а) ... сторона, выпустившая данный договор, оценивает его в большей из следующих двух величин:

(i) сумме, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной сумме за вычетом, когда уместно, накопленной ~~суммы амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15 (см. пункт 4.2.1 МСФО (IFRS) 9).

(b) ...

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39)⁷⁶

⁷⁶ Сопутствующие поправки, вносимые МСФО (IFRS) 15 в МСФО (IFRS) 9 (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39), необходимо рассматривать в связи с сопутствующими поправками, вносимыми МСФО (IFRS) 15 в МСФО (IFRS) 9 (2010 года). Это обусловлено тем, что МСФО (IFRS) 9 (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39) содержит лишь те пункты МСФО (IFRS) 9 (2010 года), которые он изменил, либо которые были необходимы для удобства чтения. Таким образом, пункт о дате вступления в силу не был добавлен в МСФО (IFRS) 9 (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39), поскольку он включен в пункт о дате вступления в силу, который добавляется в МСФО (IFRS) 9 (2010 года).

В пункт 5.2.1 внесены изменения. Новый текст подчеркнут.

5.2 Последующая оценка финансовых активов

5.2.1 После первоначального признания организация оценивает финансовый актив в соответствии с пунктами 4.1.1-4.1.5 по справедливой стоимости или амортизированной стоимости (см. пункты 9 и AG5-AG8С МСФО (IAS) 39).

В Приложении А добавлено определение. Новый текст подчеркнут.

Дивиденды Распределения прибыли между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенных классов.

В Приложении С внесены изменения в пункты С5 и С38. Пункт С21 и соответствующий заголовок к нему удалены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

С5 В пункты 16, 42, 53, 56 и 58(b) внесены изменения и они излагаются в следующей редакции, пункты 64А и 64D удалены, а пункт 64Н добавлен:

...

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнесов, по наибольшей из следующих сумм:

(а) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(b) суммы, первоначально признанной за вычетом, где необходимо, накопленной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 ~~«Выручка»~~ «Выручка по договорам с покупателями» принципами МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

...

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

...

С38 В Приложении А в пункты AG3-AG4 внесены изменения, и они излагаются в следующей редакции:

...

- AG4 Договоры финансовой гарантии могут иметь разную правовую форму, такую как ...
- (a) ... сторона, выпустившая данный договор, оценивает его в большей из следующих двух величин:
 - (i) сумме, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
 - (ii) первоначально признанной сумме за вычетом, когда уместно, накопленной ~~суммы амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15 (см. пункт 4.2.1(c) МСФО (IFRS) 9).
 - (b) ...

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

В пункт 34 внесены изменения, пункт 139N добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Взаимозачет

...

34 ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ даст определение выручки и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» требует, чтобы ~~она оценивалась~~ организация оценивала выручку по договорам с покупателями по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения с учетом суммы сумме возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг. Например, сумма признаваемой выручки отражается с учетом любых предоставленных организацией торговых скидок и уступок за выкупленный объем. В ходе своей обычной деятельности организация совершает и другие операции, которые не приводят к возникновению выручки, но являются сопутствующими по отношению к основной генерирующей выручку деятельности организации. Организация представляет результаты таких операций в нетто-величине доходов и связанных с ними расходов, возникающих по одной и той же операции, когда такое представление отражает сущность соответствующей операции или другого события. Например:

- (a) организация представляет прибыли и убытки от выбытия внеоборотных активов, в том числе инвестиций и операционных активов, посредством вычета балансовой стоимости выбывшего актива и связанных с его продажей расходов из ~~суммы~~ неттоуменьшения от его выбытия суммы возмещения при выбытии; и
- (b) ...

Переходные положения и дата вступления в силу

...

139N МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 34. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

В пункты 2, 8, 29 и 37 внесены изменения, пункт 40Е добавлен. Пункт 19 удален. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:

~~(а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договоры на предоставление услуг (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»); [удален]~~

(b) ...

Определения

...

8 К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные организацией розничной торговли и предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относятся готовая продукция или незавершенное производство организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства. ~~Если речь идет о поставщике услуг, запасы включают в себя затраты на оказание услуг, как описано в пункте 19, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка»).~~ Затраты, понесенные в связи с выполнением договора с покупателем, которые не приводят к возникновению запасов (или активов, попадающих в сферу применения другого стандарта), учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

...

Чистая цена продажи

...

29 Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи пообъектно. Однако в некоторых случаях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента. Неправильным подходом является списание запасов на основе их классификации, например, списание готовой продукции или списание всех запасов в конкретной отрасли или географическом сегменте. ~~Поставщики услуг обычно аккумулируют затраты по каждой услуге, для которой определяется отдельная цена продажи. Соответственно каждая подобная услуга рассматривается как отдельная статья.~~

...

Раскрытие информации

...

37 Информация о балансовой стоимости по видам запасов и о масштабе изменений в этих активах полезна для пользователей финансовой отчетности. Как правило, запасы делятся на следующие виды: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. ~~Запасы поставщика услуг могут учитываться как незавершенное производство.~~

...

Дата вступления в силу

...

40E МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 2, 8, 29 и 37. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

В пункт 59 внесены изменения, пункт 98E добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.
--

Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

...

59 Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в другом периоде. Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка. Примерами являются ситуации, когда:

(а) доход в форме процентов, роялти или дивидендов организация получает в конце периода и включает в бухгалтерскую прибыль ~~путем распределения пропорционально времени~~ в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18 «Выручка»~~ МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» либо МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (в зависимости от ситуации), но при этом в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) этот доход включается на основе кассового метода; и

(b) ...

Дата вступления в силу

...

98Е МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 59. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

В пункты 69 и 72 внесены изменения, пункт 81J добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.
--

Прекращение признания

...

69 Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). ~~При определении даты Датой~~ выбытия объекта организация использует критерии, предусмотренные МСФО (IAS) 18 для признания выручки от продажи товаров основных средств является дата, на которую его получатель приобретает контроль над таким объектом в соответствии с требованиями к определению момента выполнения

обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие происходит в результате операций продажи с обратной арендой.

...

72 Возмещение Сумма возмещения, подлежащее получению при выбытии подлежащая включению в состав прибыли или убытка, которая возникает при прекращении признания объекта основных средств, первоначально признается по справедливой стоимости. В случае отсрочки платежа за данный объект полученное возмещение первоначально признается по эквиваленту цены при условии немедленной оплаты денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью указанного возмещения и эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами признается как процентная выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности определяется в соответствии с требованиями к определению цены сделки в пунктах 47-72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены сделки в МСФО (IFRS) 15.

...

Дата вступления в силу

...

81J МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 68A, 69 и 72. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»

Пункт 97Q добавлен. Новый текст подчеркнут.

Дата вступления в силу и переходные положения

...

97Q МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт AG21. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

В Руководстве по применению внесены изменения в пункт AG21. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Договоры на покупку или продажу нефинансовых статей (пункты 8-10)

...

AG21 За исключением ситуаций, предусмотренных МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», Договор, который предусматривает получение или поставку физических активов, не имеет своим результатом возникновение финансового актива у одной стороны и финансового обязательства у другой, кроме случаев, когда соответствующий платеж по нему отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров на условиях коммерческого кредита.

МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»

В пункты 15B и 16A внесены изменения, пункт 55 добавлен. Новый текст подчеркнут.

Значительные события и операции

...

15B Ниже представлен перечень событий и операций, в отношении которых требуется раскрыть информацию, если они являются значительными; данный перечень не является исчерпывающим.

(a) ...

(b) признание убытка от обесценения финансовых активов, основных средств, нематериальных активов, активов, обусловленных договорами с покупателями, или иных активов и восстановление сумм, списанных на такой убыток от обесценения;

(c) ...

Раскрытие прочей информации

16A В дополнение к раскрытию информации о значительных событиях и операциях в соответствии с пунктами 15-15С организация должна включать в примечания к своей промежуточной финансовой отчетности указанную ниже информацию, если она не раскрыта в другой части промежуточного финансового

отчета. Данная информация обычно представляется за период с даты начала финансового года до соответствующей даты:

(a) ...

(1) детализированная информация о выручке по договорам с покупателями, требуемая пунктами 114-115 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

...

Дата вступления в силу

...

55 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 15B и 16A. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

В пункт 2 внесены изменения, пункт 140L добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.
--

Сфера применения

2 Настоящий стандарт применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:

(a) ...

(b) ~~активов, возникающих из договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»)~~ активов по договорам и активов, обусловленных затратами на заключение или выполнение договора, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;

(c) ...

Переходные положения и дата вступления в силу

...

140L МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 2. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»⁷⁷

⁷⁷ В документе «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010-2012 гг.», выпущенном в декабре 2013 года, подчеркивания и вычеркивания использовались для обозначения поправок, внесенных в пункт 5 МСФО (IAS) 37. В настоящей публикации эти изменения были приняты, а новые изменения отображены при помощи подчеркиваний и вычеркиваний.

В пункт 5 внесены изменения, пункт 100 добавлен. Пункт 6 удален. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Сфера применения

...

5 В тех случаях, когда иной стандарт рассматривает отдельный тип оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива, организация должна применять такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, некоторые типы оценочных обязательств рассматриваются в стандартах, касающихся:

(а) ~~договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»); [удален]~~

(b) ...

(е) договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»). Однако настоящий стандарт распространяется на оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы страховщика, отличные от тех, которые возникают в связи с его обязанностями и правами по договорам страхования, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4; и

(f) условного возмещения, уплачиваемого покупателем в рамках объединения бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»); и

(g) выручки по договорам с покупателями (см. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»). Однако поскольку в МСФО (IFRS) 15 отсутствуют конкретные требования к договорам с покупателями, которые являются или стали обременительными, к таким случаям применяется настоящий стандарт.

...

Дата вступления в силу

...

100 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 5 и удален пункт 6. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

В пункты 3, 114 и 116 внесены изменения, пункт 130К добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.
--

Сфера применения

...

3 Если какой-либо другой стандарт предписывает порядок учета конкретного вида нематериальных активов, организация применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, настоящий стандарт не применяется к:

(а) нематериальным активам организации, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 «Запасы» и ~~МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»~~);

(b) ...

(i) активам, обусловленным договорами с покупателями, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

...

Прекращение использования и выбытие

...

114 Выбытие нематериального актива может иметь место в различных случаях (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). ~~При определении даты~~ Датой ~~выбытия такого актива организация применяет критерии, установленные в МСФО (IAS) 18 «Выручка» для признания выручки от продажи товаров нематериального актива является дата, на которую его получатель приобретает контроль над таким активом в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».~~

МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.

...

~~116 Возмещение Сумма возмещения, подлежащее получению при выбытии подлежащая включению в состав прибыли или убытка, которые возникают при прекращении признания нематериального актива, первоначально признается по справедливой стоимости. При отсрочке оплаты этого нематериального актива полученное возмещение первоначально признается в эквиваленте цены при немедленной оплате денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при немедленной оплате денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности определяется в соответствии с требованиями к определению цены сделки в пунктах 47-72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены сделки в МСФО (IFRS) 15.~~

...

Переходные положения и дата вступления в силу

...

130К МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 3, 114 и 116. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

В пункты 2, 9, 43, 47 и 55 внесены изменения, пункты 2А, 44А, 55А и 103Т добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.
--

Сфера применения

2 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

(a) ...

(к) прав и обязательств, являющихся финансовыми инструментами и попадающих в сферу применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с

покупателями», за исключением тех, которые МСФО (IFRS) 15 требует учитывать в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

2А Требования к обесценению, устанавливаемые данным стандартом, должны применяться в отношении прав, которые МСФО (IFRS) 15 требует учитывать для целей признания убытков от обесценения в соответствии с данным стандартом.

...

Определения

...

9 ...

Определения, связанные с признанием и оценкой

...

Метод *эффективной ставки процента* - метод, применяемый для расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств), а также для распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период. Эффективная процентная ставка - ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, точно до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной процентной ставки организация должна оценить ожидаемые денежные потоки с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, опциона на досрочное погашение, опциона на продление, колл-опциона и аналогичных опционов), но без учета ожидаемых кредитных убытков. В расчет включаются все вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные между сторонами по договору, которые являются неотъемлемой частью эффективной процентной ставки (см. МСФО (IAS) 18 «Выручка» пункты AG8A-AG8B), затраты по сделке и все прочие премии или скидки. Предполагается, что денежные потоки и ожидаемый срок действия группы аналогичных друг другу финансовых инструментов могут быть надежно оценены. Однако в тех редких случаях, когда надежная оценка денежных потоков или ожидаемого срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов) не представляется возможной, организация должна использовать данные по предусмотренным договором денежным потокам на протяжении всего договорного срока действия этого финансового инструмента (или этой группы финансовых инструментов).

Прекращение признания - исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из отчета о финансовом положении организации.

Дивиденды - распределения прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенных классов.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13.).

...

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств

43 За исключением торговой дебиторской задолженности, попадающей в сферу применения пункта 44А, при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства организация должна оценивать финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости, увеличенной, в случае финансового актива или финансового обязательства, оцениваемых не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к приобретению или выпуску финансового актива или финансового обязательства.

...

44А Несмотря на требование в пункте 43, при первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность, которая не имеет значительного компонента финансирования (определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»), по цене сделки (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 15).

...

Последующая оценка финансовых обязательств

47 После первоначального признания организация должна оценивать все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки, за исключением:

(а) ...

(с) договоров финансовой гарантии, как этот термин определен в пункте 9. После первоначального признания сторона, выпустившая такой инструмент, должна (за исключением случаев, когда применяются пункты 47(а) или (б)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, где это уместно, накопленной амортизации суммы доходов, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 принципами МСФО (IFRS) 15.

(d) обязательств по предоставлению займов по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания сторона, принявшая на себя такое обязательство, должна (за исключением случаев, когда применяется пункт 47(a)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:

(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, где это уместно, накопленной амортизации суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15.

Финансовые обязательства, определенные по усмотрению организации в качестве объектов хеджирования, подлежат оценке в соответствии с требованиями учета хеджирования, изложенными в пунктах 89-102.

...

Прибыли и убытки

55 Прибыль или убыток, возникающие от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, не являющегося частью отношений хеджирования (см. пункты 89-102), должны признаваться следующим образом:

(a) ...

(b) Прибыль или убыток по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, должны признаваться в составе прочего совокупного дохода, за исключением убытков от обесценения (см. пункты 67-70) и прибылей и убытков от изменения валютных курсов (см. пункт AG83 Приложения А), до момента прекращения признания данного финансового актива. В этот момент накопленные прибыль или убыток, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году)). Однако процент, рассчитанный с использованием метода эффективной процентной ставки (см. пункт 9), признается в составе прибыли или убытка ~~(см. МСФО (IAS) 18)~~. Дивиденды по имеющимся в наличии для продажи долевым инструментам признаются в составе прибыли или убытка, ~~когда установлено право предприятия на получение платежа (см. МСФО (IAS) 18)~~ в соответствии с пунктом 55А.

55А Дивиденды признаются в составе прибыли или убытка только тогда, когда:

(a) право организации на получение дивидендов установлено;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с дивидендами, является вероятным; и

(c) сумма дивидендов может быть надежно оценена.

...

Дата вступления в силу и переходные положения

...

103Т МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 и AG48 и добавлены пункты 2А, 44А, 55А и AG8А-AG8С. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

В Приложении А внесены изменения в пункты AG4 и AG48, пункты AG8А-AG8С добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Сфера применения (пункты 2-7)

...

AG4 Договоры финансовой гарантии могут иметь разную правовую форму, такую как гарантия, некоторые виды аккредитивов, договор в отношении кредитного дефолта или договор страхования. Порядок их учета не зависит от их правовой формы. Ниже представлены примеры надлежащего порядка учета (см. пункт 2(е)):

(а) ... сторона, выпустившая данный договор, оценивает его в большей из следующих двух величин:

(i) сумме, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной сумме за вычетом, когда уместно, накопленной ~~суммы амортизации суммы доходов~~, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15 (см. пункт 47(с)).

(b) ...

(с) Если договор финансовой гарантии был заключен в связи с продажей товаров, то для решения вопроса о том, в какой момент признавать выручку от выданной гарантии и от продажи товаров, выпустившая этот договор сторона применяет ~~МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15.

...

Эффективная ставка процента

...

AG8А При применении метода эффективной процентной ставки, организация идентифицирует те вознаграждения, которые являются неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента. Описание вознаграждений за финансовые услуги может не отражать характер и содержание оказываемых

услуг. Вознаграждения, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента, учитываются в качестве корректировки эффективной процентной ставки, за исключением случаев, когда финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости и ее изменения признаются в составе прибыли или убытка. В таком случае вознаграждения признаются в качестве выручки или расходов при первоначальном признании инструмента.

AG8B Вознаграждения, которые являются неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента, включают:

(a) Вознаграждения за подготовительную работу, полученные организацией в связи с созданием или приобретением финансового актива. Такие вознаграждения могут включать в себя компенсацию за такие виды деятельности, как оценка финансового состояния заемщика, оценка и оформление гарантий, залога и прочих соглашений об обеспечении, согласование условий по инструменту, подготовка и обработка документов, а также оформление операции. Такие вознаграждения являются неотъемлемой частью создания финансового инструмента.

(b) Комиссионные, полученные организацией за принятое договорное обязательство предоставить заем в будущем, в случае, если обязательство по предоставлению займа не оценивается в соответствии с пунктом 4.2.1(a) и является вероятным, что организация заключит конкретный кредитный договор. Такие комиссионные считаются компенсацией за поддерживаемую организацией постоянную готовность приобрести финансовый инструмент. Если срок действия договорного обязательства по предоставлению займа истекает и организация не предоставляет заем, комиссионные признаются в качестве выручки в момент окончания срока действия обязательства.

(c) Затраты на подготовительную работу, уплаченные организацией при выпуске финансового обязательства, оцениваемого по амортизированной стоимости. Такие затраты являются неотъемлемой частью создания финансового обязательства. Организация отделяет вознаграждения и затраты, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового обязательства, от затрат на подготовительную работу и затрат по сделке, относящихся к праву на предоставление услуг, таких как услуги по управлению инвестициями.

AG8C Вознаграждения, которые не являются неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента и учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 15, включают в себя:

(a) вознаграждения за сопровождение проданных кредитов;

(b) комиссионные за принятое договорное обязательство предоставить заем в будущем, в случае, если обязательство по предоставлению займов не оценивается в соответствии с пунктом 4.2.1(a) и заключение конкретного кредитного договора является маловероятным; и

(c) комиссионные за синдицирование займа, полученные организацией, которая организует получение займа и не оставляет за собой никакой части кредитного пакета (либо оставляет часть с такой же эффективной процентной ставкой для сопоставимого риска, как и другие участники).

...

Продолжающееся участие в переданных активах

AG48 Ниже приводятся примеры оценки организацией переданного актива и связанного с ним обязательства согласно пункту 30.

Все активы

(a) Если следствием гарантии, предоставленной организацией в отношении компенсации убытков от дефолта по переданному активу, является невозможность прекращения признания переданного актива в части, соответствующей объему сохраняющегося участия в нем, то переданный актив оценивается на дату передачи по наименьшей из двух величин: (i) балансовой стоимости этого актива и (ii) максимальной суммы полученного от передачи возмещения, которую организация может быть обязана вернуть («сумма гарантии»). Связанное с активом обязательство первоначально оценивается в сумме гарантии плюс справедливая стоимость данной гарантии (которая обычно представляет собой величину полученного за гарантию возмещения). Впоследствии эта первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе прибыли или убытка на пропорционально-временной основе, когда (или по мере того, как) выполняется соответствующая обязанность (см. МСФО (IAS) 18 в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15), а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

...

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

В пункты 9, 67 и 70 внесены изменения, пункт 85E добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Классификация недвижимости как инвестиционной недвижимости либо недвижимости, занимаемой владельцем

...

9 Далее приведены примеры объектов, не являющихся инвестиционной недвижимостью и, следовательно, находящихся вне сферы применения настоящего стандарта:

(a) ...

(b) ~~недвижимость, строящаяся или развиваемая по поручению третьих лиц (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»); [удален]~~

(c) ...

Выбытия

...

67 Выбытие инвестиционной недвижимости может произойти в результате продажи или заключения соглашения о финансовой аренде. Для ~~определения даты~~ Датой ~~выбытия~~ объекта инвестиционной недвижимости ~~организация руководствуется критериями признания выручки от продажи товаров, указанными в МСФО (IAS) 18, и принимает во внимание соответствующее руководство, изложенное в иллюстративных примерах, которые включены в сопроводительные материалы к МСФО (IAS) 18~~ является дата, на которую его получатель приобретает контроль над объектом инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15. МСФО (IAS) 17 применяется в том случае, когда выбытие происходит в результате заключения соглашения о финансовой аренде, и в случае продажи с обратной арендой.

...

70 Возмещение Сумма возмещения, подлежащее получению при выбытии подлежащая включению в состав прибыли или убытка, которая возникает при прекращении признания инвестиционной недвижимости, первоначально признается по несправедливой стоимости. В случае отсрочки платежа за инвестиционную недвижимость полученное возмещение первоначально признается в сумме, эквивалентной цене при немедленной оплате денежными средствами. Разница между номинальной суммой возмещения и эквивалентом цены при немедленной оплате денежными средствами признается как процентная выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 на основе метода эффективной процентной ставки. определяется в соответствии с требованиями к определению цены сделки в пунктах 47-72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены сделки в МСФО (IFRS) 15.

...

Дата вступления в силу

...

85Е МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункты 3(b), 9, 67 и 70. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»

Под заголовком «Ссылки» ссылки на МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка» удалены, ссылка на МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» добавлена. В пункты 13-15, 18-20 и 27 внесены изменения, пункт 28D добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст подчеркнут.

Признание и оценка возмещения, предусмотренного соглашением

...

13 Выручку от предоставленных им услуг оператор должен признавать и оценивать в соответствии с ~~МСФО (IAS) 11 и 18~~ МСФО (IFRS) 15. Если в рамках одного договора или соглашения оператор предоставляет несколько видов услуг (то есть услуги по строительству или усовершенствованию и услуги по оперативному управлению), то возмещение, полученное или подлежащее получению, должно быть распределено исходя из относительных величин справедливой стоимости предоставленных услуг, если все эти суммы можно по отдельности идентифицировать. Характер возмещения определяет порядок его последующего учета. Порядок последующего учета полученного возмещения как финансового актива и как нематериального актива описывается ниже в пунктах 23-26.

Услуги по строительству или усовершенствованию

14 Оператор должен учитывать ~~доходы и расходы, связанные с~~ услугами по строительству или усовершенствованию объектов инфраструктуры, в соответствии с ~~МСФО (IAS) 11~~ МСФО (IFRS) 15.

Вознаграждение, предоставляемое поставщиком концессии оператору

15 Если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, возмещение, полученное или подлежащее получению оператором, должно быть признано в соответствии с МСФО (IFRS) 15 по его справедливой стоимости. Вознаграждение может представлять собой права на:

(a) ...

...

18 Если услуги оператора по строительству оплачиваются частично финансовым активом и частично нематериальным активом, то каждый компонент возмещения, получаемого оператором, необходимо учитывать отдельно. Возмещение, полученное или подлежащее получению по обоим компонентам, должно быть первоначально признано в соответствии с МСФО (IFRS) 15 по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

19 Характер возмещения, уплаченного концедентом оператору, должен определяться исходя из условий договора и соответствующих норм договорного права, если таковые существуют. Характер возмещения определяет его последующий учет, как описано в пунктах 23-26. Однако в соответствии с МСФО (IFRS) 15 возмещения обоих видов

классифицируются в течение периода строительства или усовершенствования в качестве актива по договору.

Услуги по оперативному управлению

20 Оператор должен учитывать ~~доходы и расходы, относящиеся к~~ услугами по оперативному управлению, в соответствии с МФСО (IAS) 18 МСФО (IFRS) 15.

...

Объекты, предоставляемые оператору концедентом

27 В соответствии с пунктом 11, объекты инфраструктуры, к которым концедент предоставляет доступ оператору в рамках соглашения о предоставлении услуг, не признаются оператором в составе основных средств. Концедент также может передать оператору другие объекты, которые оператор может оставить себе или распорядиться ими по своему усмотрению. Если такие активы являются частью возмещения, подлежащего оплате концедентом за услуги, они не являются государственными субсидиями, как определено в МСФО (IAS) 20. ~~Такие объекты признаются оператором в качестве активов оператора и при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости. Оператор должен признать обязательство в отношении невыполненных обязанностей, которые он принял на себя в обмен на активы. Вместо этого они учитываются как часть цены сделки как этот термин определен в МСФО (IFRS) 15.~~

...

Дата вступления в силу

...

28D МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в раздел «Ссылки» и пункты 13-15, 18-20 и 27. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

Разъяснение ПКР (SIC) 27 «Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды»

Под заголовком «Ссылки» ссылки на МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» и МСФО (IAS) 18 «Выручка» удалены, ссылка на МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» добавлена. В пункт 8 и раздел под заголовком «Дата вступления в силу» внесены изменения. Новый текст подчеркнут.
--

Консенсус

...

8 При определении того, в какой момент вознаграждение, которое Организация может получить, должно быть признано в качестве дохода, к фактам и обстоятельствам каждого соглашения должны применяться ~~критерии требования~~, указанные в ~~пункте 20 МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15. При этом должны быть рассмотрены такие факторы, как продолжающееся участие в форме существенных будущих обязательств к исполнению, которые необходимо выполнить, чтобы заработать вознаграждение; наличие остаточных рисков; условия по гарантиям, а также риск возврата вознаграждения. Следующие индикаторы, взятые по отдельности, демонстрируют неприемлемость признания полной суммы вознаграждения в качестве дохода, если это вознаграждение было получено на начало соглашения:

(a) ...

Дата вступления в силу

...

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в раздел «Ссылки» и пункт 8. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы - затраты на веб-сайт»

Под заголовком «Ссылки» ссылка на МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» удалена, ссылка на МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» добавлена. В раздел под заголовком «Дата вступления в силу» внесены изменения. Новый текст подчеркнут.
--

Дата вступления в силу

...

МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Более того, им внесены поправки в пункт 5. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1

(пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в раздел «Ссылки» и пункт 6. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

Приложение 43
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1

«Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (пересмотренный в 2004 году),
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

1 Многие организации имеют обязанности по демонтажу, ликвидации и восстановлению объектов основных средств. В настоящем разъяснении такие обязанности называются «обязательствами по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичными обязательствами». Согласно МСФО (IAS) 16 первоначальная стоимость объекта основных средств включает первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и ликвидацию объекта, а также восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием производственных запасов в течение этого периода. МСФО (IAS) 37 содержит требования

в отношении способов оценки обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и аналогичных обязательств. Настоящее разъяснение содержит рекомендации относительно того, как следует отражать в учете последствия изменений в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и аналогичных обязательств.

Сфера применения

2 Настоящее разъяснение применяется к изменениям в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и аналогичных обязательств, которые одновременно:

(a) отражены в составе первоначальной стоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16; и

(b) отражены как обязательство в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Например, обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и аналогичные обязательства могут существовать в отношении вывода из эксплуатации промышленного комплекса, ликвидации экологического ущерба в добывающих отраслях или демонтажу оборудования.

Вопрос

3 Настоящее разъяснение отвечает на вопрос о том, как следует отражать в учете влияние следующих событий, вызывающих изменение в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды или аналогичных обязательств:

(a) изменение в предполагаемом оттоке ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды (например, денежные потоки), которые необходимы для погашения такого обязательства;

(b) изменение текущей рыночной ставки дисконтирования согласно определению пункта 47 МСФО (IAS) 37 (включая изменения временной стоимости денег и риски, характерные для данного обязательства); и

(c) увеличение, отражающее течение времени (также называемое амортизацией дисконта).

Консенсус

4 Изменения в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды или аналогичных обязательств, обусловленные изменениями предполагаемых сроков или величины оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, которые необходимы для погашения такого обязательства, или изменением ставки дисконтирования, подлежат учету в соответствии с изложенными ниже пунктами 5-7.

5 Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по первоначальной стоимости, то:

(a) с учетом подпункта (b), величина изменения обязательства должна увеличивать или уменьшать стоимость соответствующего актива в текущем периоде;

(b) сумма, вычитаемая из стоимости актива, не должна превышать его балансовую стоимость. Если уменьшение суммы обязательства превышает балансовую стоимость актива, такое превышение подлежит немедленному признанию в составе прибыли или убытка;

(c) если корректировка приводит к увеличению стоимости актива, организации следует проанализировать, не служит ли это признаком того, что новая балансовая стоимость актива не является полностью возмещаемой. В таком случае, организация должна протестировать актив на обесценение путем оценки его возмещаемой суммы и отразить в учете убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36.

6 Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по переоцененной стоимости, то:

(a) изменения обязательства меняют величину прироста или снижения стоимости от переоценки, ранее признанного в отношении данного актива, таким образом, что:

(i) уменьшение обязательства должно (с учетом подпункта (b)) признаваться в составе прочего совокупного дохода и отражаться как увеличение счета прироста стоимости от переоценки в составе собственного капитала, при этом оно подлежит признанию в составе прибыли или убытка в той степени, в которой оно восстанавливает снижение стоимости актива от переоценки, ранее признанное в составе прибыли или убытка;

(ii) увеличение обязательства подлежит признанию в составе прибыли или убытка, при этом оно должно быть признано в составе прочего совокупного дохода и уменьшать прирост стоимости от переоценки в составе собственного капитала в сумме ранее накопленного кредитового сальдо на счете прироста от переоценки соответствующего актива;

(b) если уменьшение обязательства превышает балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы актив был отражен с использованием модели учета по первоначальной стоимости, это превышение подлежит немедленному признанию в составе прибыли или убытка;

(c) изменение обязательства является признаком того, что актив, возможно, придется переоценивать с тем, чтобы избежать существенного отличия балансовой стоимости от стоимости, которая была бы определена при оценке по справедливой стоимости на конец отчетного периода. Такая переоценка должна приниматься во внимание при определении сумм, подлежащих признанию в составе прибыли или убытка или прочего совокупного дохода в соответствии с подпунктом (a). Если возникает необходимость в переоценке, она должна производиться применительно ко всем активам, относящимся к данному виду.

(d) МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации в отчете о совокупном доходе по каждому компоненту прочего совокупного дохода или убытка. Для выполнения данного требования необходимо отдельно идентифицировать и раскрыть изменение в приросте стоимости от переоценки, возникающее в связи с изменением обязательства.

7 Скорректированная амортизируемая величина актива амортизируется на протяжении срока его полезного использования. Таким образом, когда соответствующий актив достигает конца срока полезного использования, все последующие изменения обязательства подлежат признанию в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Это касается как модели учета по первоначальной стоимости, так и модели учета по переоцененной стоимости.

8 Периодическая амортизация дисконта подлежит признанию в составе прибыли или убытка в качестве финансовых расходов по мере ее возникновения. Капитализация, предусмотренная в соответствии с МСФО (IAS) 23, не разрешена.

Дата вступления в силу

9 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 сентября 2004 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 сентября 2004 года, то она должна раскрыть этот факт.

9А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункт 6. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.

Переходные положения

10 Изменения в учетной политике подлежат учету в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»⁷⁸.

⁷⁸ Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, такая организация должна следовать требованиям предыдущей редакции МСФО (IAS) 8, озаглавленной «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», если только организация не применит пересмотренный вариант указанного стандарта в отношении такого более раннего периода.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 2

«Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление и раскрытие информации» (пересмотренный в 2003 году)⁷⁹,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (пересмотренный в 2003 году)

⁷⁹ В августе 2005 года в МСФО (IAS) 32 были внесены изменения, и стандарт стал называться МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление». В феврале 2008 года Совет по МСФО внес поправки в МСФО (IAS) 32, в соответствии с которыми требуется, чтобы инструменты были классифицированы как долевые, если эти инструменты имеют все характеристики и удовлетворяют условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D МСФО (IAS) 32.

Исходная информация

1 Кооперативы и другие аналогичные организации формируются группами лиц для достижения общих экономических и социальных целей. В национальном законодательстве разных стран кооператив обычно определяется как сообщество, основанное на членстве и предусматривающее объединение усилий его членов для осуществления коммерческой деятельности с целью достижения экономического роста (принцип взаимопомощи). Доли участия, имеющиеся у членов кооператива, часто называют долями участников, паями и т. п., и для целей настоящего разъяснения они именуется «долями участников».

2 МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации финансовых инструментов как финансовых обязательств или собственного капитала. В частности, эти принципы применяются при классификации инструментов с правом обратной продажи, которые позволяют их держателям продать данные инструменты обратно эмитенту за денежные средства или другой финансовый инструмент. Применение указанных принципов к имеющимся у участников долям в кооперативных организациях и аналогичным инструментам является затруднительным. Некоторые заинтересованные стороны обратились в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности за

разъяснением в отношении того, как следует применять принципы МСФО (IAS) 32 к долям участников и аналогичным инструментам, обладающим определенными характеристиками, а также обстоятельств, при которых указанные характеристики оказывают влияние на классификацию инструментов как обязательств или собственного капитала.

Сфера применения

3 Настоящее разъяснение применяется к финансовым инструментам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 32, включая финансовые инструменты, предоставленные участникам кооперативных организаций в качестве подтверждения принадлежащих им долей владения в соответствующей организации. Настоящее разъяснение не применяется к финансовым инструментам, расчеты по которым будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации.

Вопрос

4 Многие финансовые инструменты, включая доли участников, имеют характеристики собственного капитала, включая права голоса и права участия в распределении дивидендов. Некоторые финансовые инструменты дают своим держателям право потребовать их выкупа за денежные средства или иной финансовый актив, но могут предусматривать ограничения или зависеть от ограничений в отношении самой возможности их выкупа. Каким образом следует оценивать указанные условия выкупа при решении вопроса о том, классифицировать ли эти финансовые инструменты как обязательства или как собственный капитал?

Консенсус

5 Предусмотренное договором право держателя финансового инструмента (включая доли участников в кооперативных организациях) требовать его выкупа само по себе не ведет к необходимости классифицировать указанный финансовый инструмент как финансовое обязательство. Но организация должна принять во внимание все параметры и условия данного финансового инструмента при решении вопроса о его классификации как финансового обязательства или собственного капитала. К таким параметрам и условиям относятся требования применимого местного законодательства, нормативные акты и устав организации, действующие по состоянию на дату классификации, но не ожидаемые в будущем изменения этого законодательства, нормативных актов или устава.

6 Имеющиеся у участников доли, которые были бы классифицированы как собственный капитал, если бы эти участники не имели права требовать их выкупа, являются собственным капиталом при наличии любого из условий, описанных в пунктах 7

и 8, либо если доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32. Депозиты до востребования, включая текущие счета, депозитные счета и аналогичные договоры, возникающие в тех случаях, когда участники выступают в роли клиентов, являются финансовыми обязательствами организации.

7 Доли участников являются собственным капиталом, если у организации есть безусловное право отказать в выкупе этих долей.

8 Местное законодательство, нормативные акты или устав организации могут устанавливать различные виды запретов в отношении выкупа долей участников, например, безусловный запрет или запрет, основанный на критериях ликвидности. Если местное законодательство, нормативные акты или устав организации предусматривают безусловный запрет на выкуп, то доли участников являются собственным капиталом. Однако наличие в местном законодательстве, нормативных актах или уставе организации положений, запрещающих выкуп только при соответствии (или несоответствии) определенным условиям (например, ограничения, связанные с ликвидностью), не приводит к отнесению долей участников к собственному капиталу.

9 Безусловный запрет может быть полным, то есть запрещать любой выкуп. Безусловный запрет может быть частичным, то есть запрещать выкуп долей участников, если в результате такого выкупа количество долей участников или величина оплаченного участниками капитала окажется ниже определенного уровня. Величина долей участников, превышающая указанный ограничительный уровень выкупа, является обязательством, кроме случаев, когда организация имеет безусловное право отказать в выкупе, как описано в пункте 7, или когда доли участников обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32. В некоторых случаях количество долей или величина оплаченного капитала, в отношении которых действует запрет на выкуп, могут время от времени меняться. Такое изменение условий запрета на выкуп приводит к реклассификации между финансовыми обязательствами и собственным капиталом.

10 При первоначальном признании своего финансового обязательства в отношении выкупа организация должна оценить его по справедливой стоимости. Применительно к долям участников, предусматривающим право выкупа, организация оценивает справедливую стоимость соответствующего финансового обязательства в сумме, не меньшей, чем максимальная сумма, подлежащая выплате согласно положениям о выкупе, предусмотренным уставом организации, или согласно требованиям применимого законодательства, дисконтированная с первого дня, когда может потребоваться выплата этой суммы (см. пример 3).

11 В соответствии с требованиями пункта 35 МСФО (IAS) 32 распределяемые держателям долевых инструментов суммы признаются непосредственно в составе собственного капитала. Проценты, дивиденды и другие выплаты, относящиеся к финансовым инструментам, классифицированным как финансовые обязательства, представляют собой расходы вне зависимости от того, определяются ли эти выплаченные суммы с юридической точки зрения как дивиденды, проценты или как-то иначе.

12 В Приложении, являющемся неотъемлемой частью настоящего консенсуса, приводятся примеры применения настоящего консенсуса.

Раскрытие информации

13 В случаях, когда изменение определения запрета на выкуп приводит к переводу сумм между категориями финансовых обязательств и собственного капитала, организация должна отдельно раскрыть сумму, сроки и причину такого перевода.

Дата вступления в силу

14 Дата вступления в силу и переходные положения настоящего разъяснения аналогичны тем, которые установлены для МСФО (IAS) 32 (пересмотренного в 2003 году). Организация должна применять настоящее Разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Если организация применит настоящее Разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, она должна раскрыть этот факт. Настоящее Разъяснение подлежит ретроспективному применению.

14А Организация должна применять поправки, содержащиеся в пунктах 6, 9, А1 и А12, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит требования документа *«Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации»* (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенного в феврале 2008 года, в отношении более раннего периода, то поправки в пунктах 6, 9, А1 и А12 должны применяться в отношении такого более раннего периода.

15 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

16 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт А8. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

17 Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, внесены изменения в пункт 11. Организация должна применять указанную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит поправку, внесенную в МСФО (IAS) 32 документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009-2011 гг.»* (выпущенным в мае 2012 года), в отношении более раннего периода, то поправка, предусмотренная пунктом 11, также должна применяться для такого более раннего периода.

18 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

19 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Приложение

Примеры применения настоящего консенсуса

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего Разъяснения.

A1 В данном приложении приведены семь примеров применения подхода, изложенного в разделе «Консенсус» настоящего Разъяснения КРМФО (IFRIC). Перечень этих примеров не является исчерпывающим; возможны и другие ситуации. Все примеры исходят из допущения о том, что не существует иных условий, кроме приведенных в каждом отдельном примере, которые могли бы потребовать классификации финансового инструмента как финансового обязательства, и что финансовый инструмент не обладает всеми характеристиками и не удовлетворяет условиям, изложенным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32.

Безусловное право отказать в выкупе (пункт 7)

Пример 1

Ситуация

A2 Устав организации устанавливает, что выкуп долей участников производится исключительно по усмотрению организации. Устав не предусматривает дальнейших уточнений или ограничений в отношении предоставленной организации свободы действий. За всю историю своего существования организация никогда не отказывалась выкупать доли участников, хотя у руководящего органа есть такое право.

Классификация

A3 Организация имеет безусловное право отказать в выкупе, и доли участников являются собственным капиталом. МСФО (IAS) 32 устанавливает принципы классификации, основанные на условиях соответствующего финансового инструмента, и отмечает, что применительно к выплатам по усмотрению организации, история осуществления выплат или намерение осуществлять выплаты не является основанием для классификации финансового инструмента как обязательства. Пункт AG26 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, соответствующая классификация определяется другими правами, которые предусмотрены ими. Вопрос о классификации решается на основе анализе сущности соглашений и исходя из определений финансового обязательства и долевого инструмента. Когда выплаты держателям привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, эти акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история осуществления выплат;
- (b) намерение осуществлять выплаты в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если выплаты не будут осуществлены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина имеющихся у эмитента резервов;
- (e) ожидания эмитента в отношении прибыли или убытка за период; или
- (f) способность или неспособность эмитента влиять на величину своей прибыли или убытка за период.

Пример 2

Ситуация

A4 Устав организации устанавливает, что выкуп долей участников производится исключительно по усмотрению организации. Однако устав далее устанавливает, что требование выкупа считается автоматически одобренным, кроме случаев, когда осуществление организацией таких выплат сопряжено с нарушением местных нормативно-правовых актов, касающихся ликвидности или резервов.

Классификация

A5 Организация не имеет безусловного права отказать в выкупе, и доли участников являются финансовыми обязательствами. Ограничения, описанные выше, основаны на способности организации урегулировать свое обязательство. Ограничения на осуществление выкупа вступают в силу только в том случае, если не выполняются требования, касающиеся ликвидности или резервов, и действуют только до тех пор, пока эти требования не будут выполнены. Отсюда следует, что они не приводят, согласно установленным в МСФО (IAS) 32 принципам, к классификации данного финансового инструмента в составе собственного капитала. Пункт AG25 МСФО (IAS) 32 определяет следующее:

Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При решении вопроса о том, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, предусматриваемые этой акцией, для того чтобы определить, обладает ли она основными характеристиками финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая предусматривает ее выкуп в определенный день или по выбору ее держателя, содержит финансовое обязательство, так как эмитент имеет обязанность передать финансовые активы держателю акции. *Потенциальная неспособность эмитента выполнить свои обязанности по погашению привилегированной акции в тот момент, когда это потребуется по договору, будь то по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или резервов, не отменяет этой обязанности.* [Курсив добавлен]

Запреты на выкуп (пункты 8 и 9)

Пример 3

Ситуация

А6 Кооперативная организация в прошлом осуществила выпуск долей своим участникам в разные даты и с разной стоимостью следующим образом:

(а) 1 января 20X1 года - 100 000 долей по 10 д. е. каждая (1 000 000 д. е.);

(б) 1 января 20X2 года - 100 000 долей по 20 д. е. каждая (дополнительно 2 000 000 д. е., таким образом, общая сумма выпущенных долей составляет 3 000 000 д. е.).

Доли являются погашаемыми по требованию по той цене, по которой они были выпущены.

А7 Устав организации устанавливает, что общая сумма выкупа не может превышать 20 процентов от наибольшего количества долей ее участников, когда-либо находившихся у участников. По состоянию на 31 декабря 20X2 года организация имеет 200 000 выпущенных долей, что является наибольшим количеством долей, когда-либо находившихся у участников, и при этом никакие доли в прошлом не погашались. 1 января 20X3 года организация вносит изменения в свой устав и повышает допустимый уровень общей суммы выкупа до 25 процентов от наибольшего количества долей ее участников, когда-либо находившихся у участников.

Классификация

До внесения изменений в устав

А8 Величина долей участников, превышающая указанный ограничительный уровень выкупа, является обязательством. Кооперативная организация оценивает данное финансовое обязательство по справедливой стоимости при первоначальном признании. Поскольку эти доли являются погашаемыми по требованию, кооперативная организация оценивает справедливую стоимость таких финансовых обязательств в соответствии с требованиями пункта 47 МСФО (IFRS) 13, который устанавливает следующее: «Справедливая стоимость финансового обязательства, допускающего погашение по требованию (например, депозит до востребования), не может быть меньше суммы, подлежащей уплате в момент ее востребования...». Соответственно, кооперативная организация классифицирует в качестве финансового обязательства максимальную сумму, подлежащую уплате в момент ее востребования согласно положениям о выкупе.

A9 По состоянию на 1 января 20X1 года максимальная сумма к уплате согласно положениям о выкупе составляет 20 000 долей по 10 д. е. каждая, и, соответственно, организация классифицирует 200 000 д. е. как финансовое обязательство и 800 000 д. е. как собственный капитал. Однако по состоянию на 1 января 20X2 года вследствие нового выпуска долей по цене 20 д. е. максимальная сумма к уплате согласно положениям о выкупе увеличивается до 40 000 долей по 20 д. е. каждая. Дополнительный выпуск долей по цене 20 д. е. создает новое обязательство, которое при первоначальном признании оценивается по справедливой стоимости. Величина этого обязательства после выпуска указанных долей составляет 20 процентов от общего количества выпущенных долей (200 000), оцениваемых по 20 д. е., или 800 000 д. е. Это требует признания дополнительного обязательства в размере 600 000 д. е. В данном примере не признается ни прибыль, ни убыток. Соответственно, организация теперь классифицирует 800 000 д. е. как финансовые обязательства и 2 200 000 д. е. как собственный капитал. Для целей данного примера предполагается, что эти суммы не меняются в период между 1 января 20X1 года и 31 декабря 20X2 года.

После внесения изменений в устав

A10 После внесения изменений в свой устав, кооперативная организация может быть обязана выкупить до 25 процентов выпущенных ею долей или максимум 50 000 долей по 20 д. е. каждая. Соответственно, по состоянию на 1 января 20X3 года кооперативная организация классифицирует как финансовые обязательства сумму в 1 000 000 д. е., которая представляет собой максимальную сумму, подлежащую уплате в момент ее востребования согласно положениям о выкупе, определенную в соответствии с пунктом 49 МСФО (IAS) 39⁸⁰. Соответственно, 1 января 20X3 года организация переводит из состава собственного капитала в состав финансовых обязательств сумму в размере 200 000 д. е., оставив 2 000 000 д. е., классифицированных как собственный капитал. В данном примере организация не признает прибыли или убытка при осуществлении перевода.

⁸⁰ МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, был удален пункт 49 МСФО (IAS) 39. Одним из следствий проекта Совета по МСФО по вопросам оценки справедливой стоимости стало то, что требование указанного пункта было без изменений перенесено в пункт 47 МСФО (IFRS) 13.

Пример 4

Ситуация

A11 Согласно требованиям местного законодательства, регулирующего деятельность кооперативов, или положениям устава организации, организация не вправе осуществлять выкуп долей участников, если в результате такого выкупа величина оплаченного участниками капитала станет меньше 75 процентов от наибольшей величины оплаченного участниками капитала. Такой наибольшей величиной для рассматриваемого кооператива является 1 000 000 д. е. По состоянию на конец отчетного периода сальдо оплаченного капитала составляет 900 000 д. е.

Классификация

A12 В данном случае 750 000 д. е. будут классифицированы как собственный капитал, а 150 000 д. е. как финансовые обязательства. В дополнение к уже процитированным пунктам, следует отметить, что пункт 18(b) МСФО (IAS) 32 устанавливает, в частности, следующее:

...финансовый инструмент, который дает своему держателю право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Такой финансовый инструмент является финансовым обязательством, даже когда сумма денежных средств или иного финансового актива определяется на основе индекса или другой переменной, которая потенциально может увеличиваться или уменьшаться. Наличие у держателя права вернуть данный инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что этот инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D.

A13 Запрет на выкуп, описанный в данном примере, отличается от тех ограничений, которые описаны в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Последние отражают условия, ограничивающие способность организации выплатить сумму, требуемую для погашения финансового обязательства, т. е. они препятствуют погашению обязательства только при выполнении определенных условий. В данном же примере описывается безусловный запрет на выкуп сверх определенной суммы, вне зависимости от способности организации осуществить выкуп долей участников (например, с учетом имеющихся у нее денежных средств, объемов прибыли или распределяемых резервов). По существу, запрет на выкуп препятствует тому, чтобы организация приняла на себя финансовое обязательство осуществить выкуп в сумме, превышающей определенную сумму оплаченного капитала. Следовательно, та часть долей, на которую распространяется запрет на выкуп, не является финансовым обязательством. Тогда как доли каждого отдельного участника могут допускать выкуп на индивидуальной основе, часть общего количества выпущенных долей не подлежит выкупу ни при каких обстоятельствах, за исключением ликвидации организации.

Пример 5

Ситуация

A14 Исходные условия данного примера те же, что и в примере 4, за исключением того, что по состоянию на конец отчетного периода действуют установленные местным законодательством требования в отношении ликвидности, которые не позволяют организации осуществлять выкуп долей участников до тех пор, пока объем имеющихся у нее денежных средств и краткосрочных инвестиций не превысит определенной суммы. Действие указанных требований в отношении ликвидности имеет, по состоянию на конец

отчетного периода, такой эффект, что организация не имеет права потратить больше, чем 50 000 д. е. на выкуп долей участников.

Классификация

A15 Как и в примере 4, организация классифицирует 750 000 д. е. как собственный капитал и 150 000 д. е. как финансовое обязательство. Это связано с тем, что основанием для классификации такой суммы как обязательства является безусловное право организации отказать в выкупе, а не условные ограничения, которые препятствуют выкупу, только если не выполняются условия ликвидности или другие условия, и действуют только до тех пор, пока эти условия не будут выполнены. В данном случае применяются положения пунктов 19 и AG25 МСФО (IAS) 32.

Пример 6

Ситуация

A16 Устав организации предусматривает запрет на выкуп долей участников, за исключением выкупа в пределах суммы поступлений от дополнительного выпуска долей новым или существующим участникам в течение предшествующих трех лет. Поступления от выпуска долей участников должны использоваться для выкупа долей у участников, потребовавших их выкупа. В течение трех предшествующих лет поступления от выпуска долей участников составили 12 000 д. е. и выкуп долей участников не производился.

Классификация

A17 Организация классифицирует 12 000 д. е. из величины долей участников как финансовые обязательства. Аналогично выводам, описанным в примере 4, доли участников, на которые распространяется безусловный запрет выкупа, не являются финансовыми обязательствами. Такой безусловный запрет применяется к сумме, равной величине поступлений от долей, выпущенных до начала периода, охватывающего предшествующие три года, и соответственно, эта сумма классифицируется как собственный капитал. Однако на сумму, равную величине поступлений от выпуска долей в предшествующие три года, безусловный запрет выкупа не распространяется. Соответственно, поступления от выпуска долей участников в предшествующие три года приводят к возникновению финансовых обязательств до тех пор, пока эти поступления больше нельзя будет использовать для выкупа долей участников. В результате организация имеет финансовое обязательство в размере поступлений от выпуска долей в течение предшествующих трех лет, за вычетом сумм, направленных на выкуп долей в течение указанного периода.

Пример 7

Ситуация

A18 Организация представляет собой кооперативный банк. Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативных банков, устанавливает, что, по меньшей мере, 50 процентов от всей суммы «непогашенных обязательств» организации (данный термин, определенный соответствующим нормативным актом, включает счета по учету долей участников) должны быть в форме оплаченного участниками капитала. Влияние данного нормативного акта состоит в том, что если все непогашенные обязательства кооператива будут иметь форму долей участников, то кооператив будет иметь возможность выкупить их все. По состоянию на 31 декабря 20X1 года общая сумма непогашенных обязательств организации составляет 200 000 д. е., из которых 125 000 д. е. представляют собой счета по учету долей участников. Условиями, на которых открываются счета по учету долей участников, предусматривается, что держатель доли вправе продать ее обратно организации по своему требованию, и в уставе организации нет ограничений на такой выкуп.

Классификация

A19 В данном примере доли участников классифицируются как финансовые обязательства. Запрет на выкуп аналогичен ограничениям, описанным в пунктах 19 и AG25 МСФО (IAS) 32. Последние отражают условия, ограничивающие способность организации выплатить сумму, требуемую для погашения финансового обязательства, то есть они препятствуют погашению обязательства только при выполнении определенных условий. Говоря конкретнее, организация может быть обязана выкупить все доли участников (125 000 д. е.), если она погасит все свои другие обязательства (75 000 д. е.). Соответственно, данный запрет на выкуп не препятствует тому, чтобы организация приняла на себя финансовое обязательство по выкупу в объеме, превышающем определенное количество долей участников или сумму оплаченного капитала. Этот запрет позволяет организации лишь отложить выкуп до выполнения некоторого условия, то есть до погашения других обязательств. Доли участников в данном примере не подпадают под действие безусловного запрета на выкуп, и, следовательно, классифицируются как финансовые обязательства.

*Приложение 45
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 4

«Определение наличия в соглашении признаков аренды»

Ссылки:

-
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
 - МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
 - МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пересмотренный в 2003 году),
 - МСФО (IAS) 17 «Аренда» (пересмотренный в 2003 году),
 - МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (пересмотренный в 2004 году),
 - Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».

Исходная информация

1 Организация может заключить соглашение, включающее одну или несколько взаимосвязанных операций, которое по своей юридической форме не является договором аренды, но передает право на использование актива (например, объекта основных средств) в обмен на платеж или ряд платежей. Примеры соглашений, по которым одна организация («поставщик») передает такое право на использование актива другой организации («покупатель»), часто вместе с сопутствующими услугами, включают:

- соглашения об аутсорсинге (например, аутсорсинг функций обработки данных организации);
- соглашения в телекоммуникационной отрасли, когда провайдеры сетевой емкости предоставляют покупателям право на соответствующую емкость;
- договоры типа «бери или плати» и аналогичные договоры, по которым покупатель обязан произвести оговоренные платежи независимо от того, принимает ли он поставку оговоренных в договоре товаров или услуг (например, договор типа «бери или плати» на приобретение практически всей энергии, вырабатываемой электрогенератором поставщика).

2 Настоящее разъяснение содержит руководство для определения того, являются ли такие соглашения в целом или их отдельные элементы договором аренды, который следует отражать в учете в соответствии с МСФО (IAS) 17. Оно не дает рекомендаций относительно того, как следует классифицировать такую аренду в соответствии с указанным стандартом.

3 В некоторых случаях актив, являющийся предметом соглашения и аренды, представляет собой часть более крупного актива. Настоящее разъяснение не отвечает на вопрос о том, как определить, когда часть более крупного актива сама является активом, лежащим в основе соглашения, в контексте применения МСФО (IAS) 17. Тем не менее, соглашения, предметом которого является актив, представляющий собой единицу учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38, входят в сферу применения настоящего разъяснения.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, которые:

(а) в целом или своими отдельными элементами являются договором аренды, если такая аренда не входит в сферу применения МСФО (IAS) 17; или

(б) являются государственно-частным концессионным соглашением на предоставление услуг, попадающим в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

5 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

(а) как определить, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды в значении, определенном в МСФО (IAS) 17;

(б) когда следует производить оценку или пересмотр оценки того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды; и

(с) если соглашение в целом или отдельные его элементы являются договором аренды, как отделить арендные платежи от платежей по другим элементам соглашения.

Консенсус

Определение того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды

6 Определение того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды, должно основываться на содержании соглашения и требует оценки того,

(а) зависит ли выполнение соглашения от использования конкретного актива или активов («актив»); и

(б) передает ли соглашение право на использование актива.

Выполнение соглашения зависит от использования конкретного актива

7 Даже если конкретный актив идентифицирован в соглашении в явной форме, он не будет являться предметом аренды, если выполнение соглашения не зависит от использования указанного актива. Например, если поставщик обязуется произвести поставку определенного количества товаров или услуг и имеет право и возможность предоставить эти товары или услуги с использованием других активов, не оговоренных в соглашении, тогда выполнение соглашения не зависит от указанного актива, и соглашение не содержит договор аренды. Гарантийное обязательство, которое разрешает или предписывает произвести замену актива на идентичный или аналогичный при неудовлетворительной работе указанного актива, не исключает возможности его учета в качестве аренды. Кроме того, положение договора (условное или безусловное), которое разрешает или предписывает поставщику произвести замену других активов по любой причине в установленный срок или после наступления установленной даты, не исключает возможности учета в качестве аренды до даты замены.

8 Актив считается идентифицированным в неявной форме, если, например, поставщик владеет только одним активом или арендует только один актив, при помощи которого он может выполнить соответствующую обязанность, а выполнение поставщиком своей обязанности путем использования альтернативных активов экономически нецелесообразно или практически невозможно.

Соглашение передает право на использование актива

9 Соглашение передает право на использование актива, если это соглашение передает покупателю (арендатору) право контролировать использование актива, лежащего в основе соглашения. Право контролировать использование актива, лежащего в основе соглашения, передается при соблюдении любого из перечисленных ниже условий:

(a) Покупатель имеет возможность или право эксплуатировать актив или отдавать распоряжения другим лицам в отношении эксплуатации этого актива определяемым им самим способом, при этом получая или контролируя объем продукции или иных приносимых активом выгод, превышающий незначительный уровень.

(b) Покупатель имеет возможность или право контролировать физический доступ к активу, лежащему в основе соглашения, при этом получая или контролируя объем продукции или иных приносимых активом выгод, превышающий незначительный уровень.

(c) Факты и обстоятельства указывают на низкую вероятность того, что одна или более сторон, помимо покупателя, получают объем продукции или иных выгод, которые будут произведены или сгенерированы активом в период действия соглашения, превышающий незначительный уровень, и при этом цена, которую покупатель заплатит за единицу продукции, не зафиксирована в договоре и не равна текущей рыночной цене за единицу продукции на дату поставки.

Оценка или пересмотр оценки того, является ли соглашение в целом или отдельные его элементы договором аренды

10 Оценка наличия в соглашении договора аренды производится с учетом всех имеющихся фактов и обстоятельств на дату начала отношений в рамках соглашения,

которая соответствует дате заключения соглашения или дате принятия сторонами обязательств по основным условиям соглашения, в зависимости от того, какая из указанных дат является более ранней. Повторный анализ наличия в соглашении договора аренды после даты начала отношений в рамках соглашения производится только при условии выполнения любого из следующих условий:

(a) Изменение договорных условий, кроме изменений, сводящихся лишь к возобновлению или продлению соглашения.

(b) Стороны соглашения реализовали право возобновления или согласовали будущее продление соглашения, за исключением случаев, когда срок такого возобновления или продления был изначально включен в срок аренды согласно пункту 4 МСФО (IAS) 17. Возобновление или продление соглашения, не связанное с модификацией каких-либо условий первоначального соглашения до окончания срока первоначального соглашения, оценивается в соответствии с пунктами 6-9 только в части, относящейся к периоду возобновления или продления.

(c) Изменение решения о том, зависит ли выполнение соглашения от указанного актива.

(d) Значительное изменение актива, например, значительное изменение физических свойств объекта основных средств.

11 Пересмотр выводов о наличии в соглашении признаков аренды должен основываться на фактах и обстоятельствах, имеющих на дату такого пересмотра, включая оставшийся срок действия соглашения. Изменения в расчетных оценках (например, изменение расчетного объема продукции, подлежащего поставке покупателю или другим потенциальным покупателям) не приводят к необходимости повторной оценки. Если в результате повторного анализа установлено, что отдельные элементы соглашения являются договором аренды (или больше не являются договором аренды), учет аренды следует начать (или прекратить):

(a) в случаях, описанных в подпунктах (a), (c) или (d) пункта 10, с момента изменения обстоятельств, приведших к необходимости пересмотра оценки;

(b) в случае, описанном в подпункте (b) пункта 10, с начала периода возобновления или продления.

Отделение арендных платежей от других платежей

12 Если отдельные элементы соглашения являются договором аренды, стороны соглашения обязаны применять к арендным элементам соглашения требования МСФО (IAS) 17, за исключением случаев, которые в соответствии с пунктом 2 МСФО (IAS) 17 не входят в сферу применения. Соответственно, если отдельные элементы соглашения являются договором аренды, такой договор аренды должен классифицироваться как финансовая аренда или операционная аренда в соответствии с пунктами 7-19 МСФО (IAS) 17. Остальные элементы соглашения, не входящие в сферу применения МСФО (IAS) 17, должны отражаться в учете в соответствии с другими стандартами.

13 В целях применения требований МСФО (IAS) 17 платежи и прочие виды возмещения, предусмотренные соглашением, с даты начала отношений по соглашению или даты пересмотра соглашения должны быть разделены на относящиеся к аренде и относящиеся к другим элементам соглашения, исходя из относительной справедливой

стоимости всех элементов. В соответствии с определением, содержащимся в пункте 4 МСФО (IAS) 17, минимальные арендные платежи включают только платежи за аренду (т. е. за право на использование актива) и не включают платежи по другим элементам соглашения (например, по услугам и стоимости входящих ресурсов).

14 В некоторых случаях отделение арендных платежей от платежей по другим элементам соглашения требует от покупателя использования того или иного метода расчетной оценки. Например, покупатель может произвести расчетную оценку арендных платежей на основе договора об аренде сопоставимого актива, не содержащего других элементов, либо путем расчетной оценки платежей по другим элементам соглашения на основе сопоставимых соглашений с последующим вычетом этих платежей из общей суммы платежей по соглашению.

15 Если покупатель приходит к выводу о практической неосуществимости надежного разделения платежей, он должен:

(a) в случае финансовой аренды признать актив и обязательство в сумме, равной справедливой стоимости⁸¹ актива, являющегося объектом соглашения, который был идентифицирован в качестве предмета аренды в соответствии с пунктами 7 и 8. Впоследствии сумма обязательства будет уменьшаться по мере осуществления платежей и признания вмененных финансовых расходов по обязательству с использованием ставки привлечения дополнительных заемных средств покупателем⁸²;

(b) в случае операционной аренды рассматривать все платежи по соглашению как арендные платежи в целях соответствия требованиям к раскрытию информации, предъявляемым МСФО (IAS) 17, но

(i) раскрыть такие платежи отдельно от минимальных арендных платежей по прочим соглашениям, не включающим платежи по элементам, не являющимся договорами аренды, и

(ii) указать, что раскрытые платежи также включают платежи по элементам соглашения, не являющимся договорами аренды.

⁸¹ Определение справедливой стоимости, используемое в МСФО (IAS) 17, отличается в некоторых аспектах от определения справедливой стоимости, используемого в МСФО (IFRS) 13. Следовательно, при применении МСФО (IAS) 17 организация оценивает справедливую стоимость в соответствии с МСФО (IAS) 17, а не МСФО (IFRS) 13.

⁸² т.е. ставки привлечения дополнительных заемных средств арендатором, как этот термин определен в пункте 4 МСФО (IAS) 17.

Дата вступления в силу

16 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 года, то она должна раскрыть этот факт.

16А Организация должна применять поправку, содержащуюся в пункте 4(b) в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Если организация применит Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 в отношении более раннего периода, поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

Переходные положения

17 МСФО (IAS) 8 указывает, каким образом организация должна учитывать изменения в учетной политике, связанные с началом применения какого-либо разъяснения. От организации не требуется соблюдения этих требований при первом применении настоящего разъяснения. Если организация воспользовалась этим освобождением от выполнения требований, то она обязана применить положения пунктов 6-9 настоящего разъяснения к соглашениям, действующим на начало самого раннего из периодов, по которым представлены сравнительные данные по МСФО на основе фактов и обстоятельств, имеющих место на начало этого периода.

*Приложение 46
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5

«Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»*,
- МСФО (IFRS) 11 *«Совместное предпринимательство»*,
- МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*,
- МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»*,
- МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*,
- МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»* (пересмотренный в 2003 году).

Исходная информация

1 Цель фондов финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации, далее по тексту именуемых «фонды финансирования вывода объектов из эксплуатации» или «фонды», состоит в том, чтобы выделить активы, предназначенные для финансирования некоторых или всех затрат по выводу из эксплуатации производственных объектов (например, ядерных установок) или определенных видов оборудования (например, автомобилей), либо на проведение мероприятий по восстановлению окружающей среды (например, по ликвидации загрязнения водных ресурсов или по рекультивации земель, нарушенных горной разработкой), совместно именуемых «вывод из эксплуатации».

2 Взносы в эти фонды могут осуществляться добровольно или в соответствии с требованиями регулирующего положения или закона. Структурно эти фонды могут принимать одну из следующих форм:

(a) фонды, учреждаемые единственным участником для финансирования собственных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, причем как на определенном участке, так и на нескольких территориально разрозненных участках;

(b) фонды, учреждаемые несколькими участниками для финансирования собственных или совместных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, где участники получают право на возмещение своих расходов по выводу объектов из эксплуатации в размере внесенных ими взносов, увеличенных на сумму фактической прибыли на эти взносы, и уменьшенных на сумму затрат по управлению фондом в соответствующей доле. Участники могут иметь обязанность по внесению дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого участника;

(c) фонды, учреждаемые несколькими участниками для финансирования собственных или совместных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, где требуемый уровень взносов определяется исходя из деятельности участника в настоящее время, а приобретаемые выгоды определяются исходя из его деятельности в прошлом. В таких случаях существует потенциальное несоответствие между суммой взносов, осуществленных участником (исходя из его деятельности в настоящее время), и величиной выгод, подлежащих получению им из фонда (исходя из его деятельности в прошлом).

3 Такие фонды, как правило, имеют следующие характеристики:

(a) Управление фондом осуществляется независимыми попечителями.

(b) Организации (участники) осуществляют взносы в фонд, и эти взносы инвестируются в различные виды активов, которые могут включать как долговые, так и долевыми инструментами, и которые доступны для использования в целях покрытия затрат участников по выводу объектов из эксплуатации. Попечители определяют способ инвестирования взносов с учетом ограничений, устанавливаемых документами, регулирующими деятельность фонда, и любыми применимыми законодательными нормами или иными регулирующими положениями.

(c) За участниками сохраняется обязанность по осуществлению затрат по выводу объектов из эксплуатации. Однако участники имеют возможность получить из фонда возмещение произведенных ими затрат по выводу объектов из эксплуатации в размере меньшей из двух величин: суммы фактически понесенных затрат по выводу объектов из эксплуатации и доли соответствующего участника в активах фонда.

(d) Участники могут иметь ограниченный доступ или вообще не иметь доступа к дополнительным активам фонда сверх тех, которые были использованы для покрытия отвечающих требованиям затрат по выводу объектов из эксплуатации.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение применяется при отражении в финансовой отчетности участника выгод, связанных с его участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, которым присущи обе следующие характеристики:

(а) соответствующие активы фонда управляются отдельно (либо находясь у отдельного юридического лица, либо будучи выделенными в отдельную группу активов в другой организации); и

(b) право участника на доступ к этим активам ограничено.

5 Остаточная доля участия в фонде, превышающая по величине стоимость права на получение возмещения, например, обусловленное договором право на получение экономических выгод после того, как фонд завершит возмещение всех затрат по выводу из эксплуатации, или после ликвидации фонда, может представлять собой долевой инструмент, включенный в сферу применения МСФО (IAS) 39 и она не входит в сферу применения настоящего разъяснения.

Вопросы

6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

(а) каким образом участник должен отражать в учете свою долю участия в фонде?

(b) если участник имеет обязанность по осуществлению дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого участника, то каким образом следует отражать эту обязанность в учете?

Консенсус

Учет доли участия в фонде

7 Участник должен признать свою обязанность по осуществлению затрат по выводу объектов из эксплуатации в качестве обязательства и отдельно признать свою долю участия в фонде, если только этот участник не обязан осуществить затраты по выводу объектов из эксплуатации даже в том случае, если фонд не выполняет обязательств по выплатам.

8 Обратившись к стандартам МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IAS) 28, участник должен определить, имеет ли он контроль, совместный контроль над фондом

или значительное влияние на него. Если участник имеет контроль, совместный контроль над фондом или оказывает значительное влияние на него, то этот вкладчик должен учитывать свою долю участия в фонде в соответствии с указанными стандартами.

9 Если участник не имеет контроля, совместного контроля над фондом или значительного влияния на него, то этот участник должен признать право на получение возмещения из средств фонда как возмещение в соответствии с МСФО (IAS) 37. Указанное возмещение должно оцениваться по наименьшей из указанных ниже величин:

- (a) величины признанного обязательства по выводу объектов из эксплуатации; и
- (b) доли участника в справедливой стоимости чистых активов фонда, принадлежащих участникам.

Изменения балансовой стоимости права на получение возмещения, вызванные причинами, отличными от взносов в фонд и выплат из фонда, признаются в составе прибыли или убытка в периоде, в котором произошли эти изменения.

Учет обязанностей по осуществлению дополнительных взносов

10 Если участник имеет обязанность по осуществлению потенциальных дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого участника или уменьшения стоимости инвестиционных активов фонда до размера, недостаточного для выполнения фондом его обязательств по возмещению затрат, такая обязанность представляет собой условное обязательство, входящее в сферу применения МСФО (IAS) 37. Участник должен признать обязательство только в том случае, если вероятность того, что такие дополнительные взносы действительно будут осуществлены, является высокой.

Раскрытие информации

11 Участник должен раскрыть информацию о характере своего участия в фонде, а также о любых ограничениях, связанных с доступом к активам фонда.

12 Если участник имеет обязанность по осуществлению потенциальных дополнительных взносов, которая не признается в качестве обязательства (см. пункт 10), он должен раскрыть информацию в соответствии с требованиями пункта 86 МСФО (IAS) 37.

13 Если участник учитывает свою долю участия в фонде в соответствии с пунктом 9, он должен раскрыть информацию в соответствии с требованиями пункта 85(с) МСФО (IAS) 37.

Дата вступления в силу

14 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 года или после этой даты. Досрочное применение

приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 года, то она должна раскрыть этот факт.

14А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

14В МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 8 и 9. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

14С *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

14D *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Переходные положения

15 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8.

*Приложение 47
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6

«Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - отработавшее электрическое и электронное оборудование»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

1 В пункте 17 МСФО (IAS) 37 указано, что обязывающее событие представляет собой прошлое событие, приводящее к возникновению существующей обязанности, и организация не имеет реалистичной альтернативы проведению расчетов по обязательству, созданному таким событием.

2 Согласно пункту 19 МСФО (IAS) 37 оценочные обязательства должны признаваться только по «обязательствам, возникающим из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий организации».

3 Директива Европейского Союза «Об отработавшем электрическом и электронном оборудовании», регулирующая сбор, обработку, восстановление и экологически безопасную ликвидацию отработавшего оборудования, вызвала ряд вопросов, связанных со сроками признания обязательства по выводу из эксплуатации объектов электрического и электронного оборудования. Директивой установлено различие между отработавшим оборудованием из «новых» и «прошлых» продаж и между отработавшим оборудованием частных домохозяйств и источников, отличных от частных домохозяйств. Отработавшее оборудование из новых продаж относится к продукции, реализованной после 13 августа 2005 года. В целях указанной директивы любое бытовое оборудование, реализованное до этой даты, считается приводящим к образованию отработавшего оборудования из прошлых продаж.

4 В соответствии с директивой затраты на утилизацию отработавшего бытового оборудования из прошлых продаж должны нести производители оборудования соответствующего типа, ведущие деятельность на рынке в определенный период, который будет установлен соответствующим законодательством каждого государства-члена ЕС (период оценки). В директиве указано, что каждое государство-член ЕС должно ввести механизм, обязывающий производителей оплачивать соответствующие затраты на пропорциональной основе, например, «пропорционально их доле на рынке данного типа оборудования».

5 Некоторые термины, используемые в настоящем разъяснении, такие как «доля рынка» и «период оценки», могут быть определены по-разному в законодательстве разных государств-членов ЕС. Например, продолжительность периода оценки может составлять год или всего один месяц. Аналогично в законодательствах разных государств могут варьироваться методы оценки доли рынка и формулы расчета соответствующей обязанности. Однако во всех приведенных примерах различия касаются лишь оценки обязательства, которая не входит в сферу применения настоящего разъяснения.

Сфера применения

6 Настоящее разъяснение регламентирует признание в финансовой отчетности производителей обязательств по утилизации отходов в соответствии с Директивой ЕС «Об отработавшем электрическом и электронном оборудовании» применительно к реализации отработавшего бытового оборудования из прошлых продаж.

7 Настоящее разъяснение не рассматривает аспекты, относящиеся к отработавшему оборудованию из новых и прошлых продаж из каких-либо источников, помимо частных домохозяйств. Обязательства по утилизации отходов соответствующим образом регламентированы МСФО (IAS) 37. Тем не менее, если в соответствии с законодательством того или иного государства отработавшее оборудование из новых

продаж частных домохозяйств учитываются аналогично отработавшему оборудованию из прошлых продаж частных домохозяйств, принципы настоящего разъяснения должны применяться с учетом иерархии, установленной пунктами 10-12 МСФО (IAS) 8. Иерархия в МСФО (IAS) 8 также применима к прочим нормативным актам, налагающим обязанности, определенные аналогично модели распределения затрат, приведенной в директиве ЕС.

Вопрос

8 Комитет по разъяснениям международной финансовой отчетности попросили в контексте вывода из эксплуатации электрического и электронного оборудования определить, что является обязывающим событием в соответствии с пунктом 14(а) МСФО (IAS) 37 применительно к признанию оценочного обязательства по затратам на утилизацию отходов:

- производство или продажа бытового оборудования, представляющего собой отработавшее оборудование из прошлых продаж?
- ведение деятельности на рынке соответствующего оборудования в период оценки?
- возникновение затрат в ходе мероприятий по утилизации отходов?

Консенсус

9 Ведение деятельности на рынке соответствующего оборудования в течение периода оценки является обязывающим событием в соответствии с пунктом 14(а) МСФО (IAS) 37. Следовательно, обязательство в отношении затрат по утилизации отходов в отношении отработавшего бытового оборудования из прошлых продаж не возникает в момент производства или продажи продукции. Поскольку обязанность в отношении отработавшего бытового оборудования из прошлых продаж связана с ведением деятельности в период оценки, а не с производством или продажей изделий, подлежащих утилизации, обязанность не возникает, если в период оценки организация не является участником рынка. Срок возникновения обязывающего события также может не зависеть от конкретного периода, в котором реализуются мероприятия по утилизации отходов и возникают связанные с этим затраты.

Дата вступления в силу

10 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 декабря 2005 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в

отношении периодов, начинающихся до 1 декабря 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

Переходные положения

11 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

*Приложение 48
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 7

«Применение метода пересчета, предусмотренного МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»,
- МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике».

Исходная информация

1 Настоящее разъяснение содержит рекомендации относительно методов применения требований МСФО (IAS) 29 в отчетном периоде, в котором организация выявляет⁸³ наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является функциональной валютой данной организации, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, в связи с чем организация вынуждена произвести пересчет статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 29.

⁸³ Наличие гиперинфляции определяется на основе толкования организацией критериев, изложенных в пункте 3 МСФО (IAS) 29.

Вопросы

2 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

(a) как следует интерпретировать требование о представлении информации «в единицах измерения, являющихся текущими на конец отчетного периода», содержащееся в пункте 8 МСФО (IAS) 29 при применении организацией этого стандарта?

(b) как организация должна отражать в учете начальное сальдо по статьям отложенных налогов в пересчитанной финансовой отчетности?

Консенсус

3 В отчетном периоде, в котором организация выявляет наличие гиперинфляции в экономике страны, валюта которой является ее функциональной валютой, если в предыдущий период экономика этой страны не являлась гиперинфляционной, организация должна применять требования МСФО (IAS) 29 так, как если бы эта экономика всегда была гиперинфляционной. Соответственно, применительно к немонетарным статьям, оцениваемым по исторической стоимости, начальный отчет о финансовом положении организации на начало самого раннего периода из представленных в финансовой отчетности, должен быть пересчитан с целью отражения воздействия влияния инфляции с даты приобретения активов и возникновения обязательств до конца отчетного периода. Для немонетарных статей, отраженных в начальном отчете о финансовом положении по стоимости, являющейся текущей стоимостью на дату, отличную от даты приобретения актива или возникновения обязательства, такой пересчет должен отражать влияние инфляции с даты определения текущей балансовой стоимости до конца отчетного периода.

4 На конец отчетного периода статьи отложенных налогов признаются и оцениваются в соответствии с МСФО (IAS) 12. Однако суммы отложенных налогов в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода определяются следующим образом:

(a) организация переоценивает статьи отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 после пересчета номинальной балансовой стоимости своих немонетарных статей в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода посредством применения единицы изменения на эту дату;

(b) статьи отложенных налогов, переоцененные в соответствии с подпунктом (a), пересчитываются с учетом изменения единицы измерения с отчетной даты на начало отчетного периода по отчетную дату на конец того же периода.

Организация применяет подход, описанный в подпунктах (a) и (b), при пересчете статей отложенных налогов в начальном отчете о финансовом положении всех сравнительных периодов, представленных в пересчитанной финансовой отчетности за отчетный период, в котором организация применяет МСФО (IAS) 29.

5 После завершения организацией пересчета статей финансовой отчетности все соответствующие данные финансовой отчетности за последующий отчетный период, включая статьи отложенных налогов, пересчитываются с применением к этому

последующему периоду измененной единицы измерения только по отношению к пересчитанным данным финансовой отчетности за предыдущий отчетный период.

Дата вступления в силу

6 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 марта 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 марта 2006 года, она должна раскрыть этот факт.

*Приложение 49
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9

«Повторный анализ встроенных производных инструментов»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»,
- МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности*»,
- МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*».

Исходная информация

1 Пункт 10 МСФО (IAS) 39 описывает встроенный производный инструмент как «компонент гибридного (комбинированного) инструмента, также включающего непроизводный основной договор, в результате действия которого некоторые денежные потоки от комбинированного инструмента меняются аналогично тому, как это имеет место в случае самостоятельного производного инструмента».

2 Пункт 11 МСФО (IAS) 39 требует, чтобы встроенный производный инструмент был отделен от основного договора и учитывался как производный инструмент в том и только в том случае, если:

(а) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора;

(b) отдельный инструмент, предусматривающий те же условия, что и встроенный производный инструмент, отвечал бы определению производного инструмента; и

(с) гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой признаются в составе прибыли или убытка (т. е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемый(-ое) по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не отделяется).

Сфера применения

3 Настоящее разъяснение применяется ко всем встроенным производным инструментам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 39, с учетом изложенного ниже в пунктах 4 и 5.

4 Настоящее разъяснение не рассматривает вопросы переоценки, возникающие в связи с повторным анализом встроенных производных инструментов.

5 Настоящее разъяснение не применяется к встроенным производным инструментам в договорах, приобретенных при:

(а) объединении бизнесов (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» пересмотренном в 2008 году));

(b) объединении организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем, как описано в пунктах В1-В4 МСФО (IFRS) 3 (пересмотренном в 2008 году); или

(с) создании совместного предприятия, как этот термин определен согласно МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

или к их возможному повторному анализу на дату приобретения⁸⁴.

⁸⁴ В МСФО (IFRS) 3 (пересмотренном в 2008 году) рассматривается приобретение договоров со встроенными производными инструментами при объединении бизнесов.

Вопросы

6 Согласно МСФО (IAS) 39, в тот момент, когда организация впервые становится стороной договора, она должна проанализировать необходимость отделения от основного договора содержащихся в договоре встроенных производных инструментов и учитывать их как производные инструменты в соответствии с требованиями указанного стандарта. Настоящее разъяснение рассматривает следующие вопросы:

(a) Требуется ли, согласно МСФО (IAS) 39, проводить указанный анализ только когда организация впервые становится стороной договора, или данный анализ необходимо проводить повторно на протяжении всего срока действия договора?

(b) Должна ли организация, впервые применяющая МСФО, проводить данный анализ, исходя из условий, существовавших в тот момент, когда организация впервые стала стороной договора, или исходя из условий, существующих, когда организация впервые начинает применять МСФО?

Консенсус

7 Организация должна проанализировать необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента, когда организация впервые становится стороной договора. Последующий повторный анализ запрещается, кроме случаев, когда (a) условия договора изменяются настолько, что они значительно модифицируют денежные потоки, которые в противном случае требовались бы в соответствии с договором, или (b) финансовый актив реклассифицируется из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток; в указанных случаях анализ встроенных производных инструментов является обязательным. Организация определяет, является ли модификация денежных потоков значительной, путем анализа степени изменения ожидаемых будущих денежных потоков, связанных с данным встроенным производным инструментом, основным договором или и тем и другим, и того, является ли изменение значительным по сравнению с ранее ожидавшимися денежными потоками по договору.

7A При реклассификации финансового актива из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, анализ необходимости отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента, требуемый согласно пункту 7, должен проводиться исходя из тех обстоятельств, которые имелись на наиболее позднюю из следующих дат:

(a) когда организация впервые стала стороной договора; и

(b) когда произошло изменение условий договора, в результате которого были значительно модифицированы денежные потоки, которые в противном случае требовались бы в соответствии с договором.

Для целей данного анализа пункт 11(c) МСФО (IAS) 39 не применяется (т. е. гибридный (комбинированный) договор должен учитываться, как если бы он не оценивался по справедливой стоимости через прибыль или убыток). Если организация не в состоянии провести указанный анализ, то весь гибридный (комбинированный) договор должен по-прежнему классифицироваться как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

8 Организация, впервые применяющая МСФО, должна проанализировать необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента, исходя из условий, которые существовали на наиболее позднюю из следующих дат: дату, когда она впервые стала стороной договора, и дату осуществления повторного анализа согласно требованиям пункта 7.

Дата вступления в силу и переходные положения

9 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июня 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении какого-либо периода, начинающегося до 1 июня 2006 года, то она должна раскрыть этот факт. Настоящее разъяснение должно применяться ретроспективно.

10 Документом «*Встроенные производные инструменты*» (поправки к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 9 и МСФО (IAS) 39), выпущенным в марте 2009 года, внесены поправки в пункт 7 и добавлен пункт 7А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 30 июня 2009 года или после этой даты.

11 Документом «*Улучшения МСФО*», выпущенным в апреле 2009 года, внесена поправка в пункт 5. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, ей следует применить эту поправку в отношении более раннего периода и раскрыть этот факт.

12 МСФО (IFRS) 11, выпущенным в мае 2011 года, внесена поправка в пункт 5(с). Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.

*Приложение 50
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 10

«Промежуточная финансовая отчетность и обесценение»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 34 «*Промежуточная финансовая отчетность*»,
- МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*»,
- МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Исходная информация

1 Организация обязана оценивать гудвил на предмет обесценения по состоянию на конец каждого отчетного периода, оценивать инвестиции в долевые инструменты и в финансовые активы, учитываемые по первоначальной стоимости, на предмет их обесценения по состоянию на конец каждого отчетного периода и, при необходимости, признавать убыток от обесценения на указанную дату в соответствии с МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 39. Однако по состоянию на конец следующего отчетного периода условия могут измениться таким образом, что убыток от обесценения был бы признан в меньшей сумме или не признан совсем, если бы анализ на предмет обесценения проводился только по состоянию на эту дату. Настоящее разъяснение представляет указания о том, должен ли такой убыток от обесценения быть восстановлен при каких-либо условиях.

2 Настоящее разъяснение рассматривает вопрос о взаимодействии требований МСФО (IAS) 34 с требованиями МСФО (IAS) 36 в части признания убытка от обесценения гудвила и требованиями МСФО (IAS) 39 в части признания убытка от обесценения некоторых финансовых инструментов, а также влияние этого взаимодействия на последующую промежуточную и годовую финансовую отчетность.

Вопрос

3 МСФО (IAS) 34, пункт 28 требует, чтобы при подготовке своей промежуточной финансовой отчетности организация применяла ту же учетную политику, что и при подготовке годовой финансовой отчетности. В нем также сказано, что «частота представления отчетности организацией (ежегодно, раз в полгода или ежеквартально) не должна влиять на оценку результатов ее деятельности за год. Для достижения этой цели оценка статей в промежуточной отчетности должна производиться за период с начала года до соответствующей даты».

4 МСФО (IAS) 36 пункт 124 указывает, что «Признанный в отношении гудвила убыток от обесценения в последующем периоде не восстанавливается».

5 МСФО (IAS) 39 пункт 69 указывает, что «Убытки от обесценения, признанные в составе прибыли или убытка, по инвестиции в долевой инструмент, классифицированной как имеющаяся в наличии для продажи, в дальнейшем не подлежат восстановлению через прибыль или убыток».

6 МСФО (IAS) 39 пункт 66 требует, чтобы убытки от обесценения, признанные в отношении финансовых активов, учитываемых по первоначальной стоимости (например, убыток от обесценения долевого инструмента, который не имеет котировки активного рынка и который не учитывается по справедливой стоимости вследствие того, что его справедливая стоимость не поддается надежной оценке), не восстанавливались.

7 В настоящем разъяснении рассматривается следующий вопрос:

Должна ли организация восстанавливать убытки от обесценения, признанные в промежуточном периоде в отношении гудвила и инвестиций в долевые инструменты и учитываемые по первоначальной стоимости финансовые активы в случаях, когда убыток не был бы признан или был бы признан в меньшей сумме, если бы оценка на предмет обесценения проводилась по состоянию лишь на конец следующего отчетного периода?

Консенсус

8 Организация не должна восстанавливать убыток от обесценения, признанный в одном из предыдущих промежуточных периодов в отношении гудвила или инвестиции в долевой инструмент или в финансовый актив, который учитывается по первоначальной стоимости.

9 Организация не должна применять данный консенсус по аналогии к другим сферам, где потенциально возможны конфликты между МСФО (IAS) 34 и другими стандартами.

Дата вступления в силу и переходные положения

10 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 ноября 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 ноября 2006 года, то она должна раскрыть этот факт. В отношении гудвила организация должна применять это разъяснение перспективно, начиная с даты первого применения ею МСФО (IAS) 36. В отношении инвестиций в долевые инструменты или в финансовые активы, которые учитываются по первоначальной стоимости, организация должна применять это разъяснение, перспективно, начиная с даты первого применения ею критериев оценки, предусмотренных МСФО (IAS) 39.

11-14 [*Данные пункты относятся к поправкам, еще не вступившим в силу, и поэтому не включены в настоящую редакцию.*]

*Приложение 51
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12
«Концессионные соглашения о предоставлении услуг»

Ссылки

- Концепция подготовки и представления финансовой отчетности⁸⁵,

- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»,
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»,
- КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков аренды»,
- Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации»⁸⁶.

⁸⁵ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

⁸⁶ Название Разъяснения ПКР (SIC) - 29, ранее «Раскрытие информации - концессионные соглашения о предоставлении услуг», было изменено Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12.

Исходная информация

1 Во многих странах объекты инфраструктуры для предоставления общественных услуг - такие как дороги, мосты, тоннели, тюрьмы, больницы, аэропорты, водораспределительные сооружения, системы энергоснабжения и телекоммуникационные сети - традиционно строились, управлялись и обслуживались организациями государственного сектора и финансировались через государственные бюджетные ассигнования.

2 В некоторых странах государство ввело в практику использование соглашений о предоставлении услуг на договорных началах, чтобы привлечь частный сектор к участию в развитии, финансировании, оперативном управлении и обслуживании данных объектов инфраструктуры. Объекты инфраструктуры могут уже существовать или могут быть построены в течение срока действия соглашения о предоставлении услуг. Соглашение,

относящееся к сфере применения настоящего разъяснения, обычно предусматривает вовлечение организации частного сектора (оператор), которая будет осуществлять строительство объекта инфраструктуры, используемого для предоставления общественных услуг, или его усовершенствование (например, путем увеличения его пропускной способности), а также оказывать услуги по оперативному управлению и обслуживанию данного объекта инфраструктуры в течение определенного периода времени. Услуги оператора оплачиваются на протяжении срока действия соглашения. Соглашение регулируется договором, в котором устанавливаются требования и нормы в отношении предоставления услуг, механизмы регулирования цен и условия разрешения споров в арбитражном порядке. Такое соглашение о предоставлении услуг часто описывается как концессионное соглашение типа «строительство - оперативное управление - передача», «реконструкция - оперативное управление - передача» или «государственно-частное взаимодействие».

3 Характерной чертой данных соглашений о предоставлении услуг является общественный характер услуг, которые оператор обязуется предоставлять. Государственная политика заключается в том, чтобы услуги, связанные с объектами инфраструктуры, предоставлялись населению независимо от того, какая именно сторона предоставляет эти услуги. Соглашение о предоставлении услуг предусматривает, что оператор на договорных началах принимает на себя обязанность оказывать услуги населению от имени организации государственного сектора. Другими общими чертами являются следующие:

(а) сторона, предоставляющая права в форме соглашения о предоставлении услуг (концедент), является организацией государственного сектора, включая государственные органы, или организацией частного сектора, которой была передана ответственность за предоставление услуг;

(b) оператор несет ответственность за осуществление, по крайней мере, некоторых функций по оперативному управлению объектами инфраструктуры и предоставлению соответствующих услуг, а не действует лишь от имени концедента в качестве агента;

(с) договор устанавливает исходные цены, которые будут взиматься оператором, и регулирует вопросы пересмотра цен на протяжении срока действия соглашения о предоставлении услуг;

(d) в конце срока действия соглашения оператор обязан передать концеденту объект инфраструктуры в определенном состоянии за небольшое дополнительное возмещение или без такового, независимо от того, какая из сторон изначально финансировала этот объект.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение содержит указания по учету операторами концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия.

5 Настоящее разъяснение применяется к концессионным соглашениям о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия, если:

(а) концедент контролирует или регулирует, какие услуги должен предоставлять оператор с использованием объекта инфраструктуры, кому он должен их предоставлять и по какой цене; и

(b) концедент контролирует - через право собственности, бенефициарные права или по иным основаниям - любую значительную остаточную долю в объекте инфраструктуры в конце срока действия соглашения.

6 Объекты инфраструктуры, используемые в концессионных соглашениях о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия на протяжении всего срока их полезного использования (активы с полным использованием срока) относятся к сфере применения настоящего разъяснения, если выполняются условия, предусмотренные пунктом 5(а). Пункты AG1-AG8 содержат указания в отношении определения того, относятся ли и в какой степени концессионные соглашения о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия к сфере применения настоящего разъяснения.

7 Настоящее разъяснение применяется как к:

(а) объектам инфраструктуры, которые оператор строит или приобретает у третьей стороны в целях выполнения соглашения о предоставлении услуг; так и

(b) существующим объектам инфраструктуры, к которым концедент предоставляет оператору доступ в целях выполнения соглашения о предоставлении услуг.

8 Настоящее разъяснение не определяет порядок учета объектов инфраструктуры, которые удерживались оператором и были признаны им в качестве основных средств до момента заключения соглашения о предоставлении услуг. К таким объектам инфраструктуры применяются требования МСФО в части прекращения признания (изложены в МСФО (IAS) 16).

9 Настоящее разъяснение не определяет порядок учета у концедента.

Вопросы

10 Настоящее разъяснение устанавливает общие принципы признания и оценки обязательств и соответствующих прав в концессионных соглашениях о предоставлении услуг. Требования по раскрытию информации о концессионных соглашениях о предоставлении услуг содержатся в Разъяснении ПКР (SIC) - 29. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

- (а) порядок учета прав оператора в отношении объектов инфраструктуры;
- (b) признание и оценка возмещения по соглашению;
- (c) услуги по строительству или усовершенствованию;
- (d) услуги по оперативному управлению;
- (e) затраты по займам;
- (f) последующий учет финансового актива и нематериального актива; и
- (g) объекты, предоставленные оператору концедентом.

Консенсус

Порядок учета прав оператора в отношении объектов инфраструктуры

11 Объекты инфраструктуры, находящиеся в сфере применения настоящего разъяснения, не должны быть признаны оператором в качестве основных средств, поскольку соглашение о предоставлении услуг не передает оператору право контролировать использование объектов инфраструктуры общественного назначения. У оператора есть доступ к объектам инфраструктуры с целью оперативного управления ими для предоставления общественных услуг от имени концедента в соответствии с условиями, определенными в договоре.

Признание и оценка возмещения, предусмотренного соглашением

12 В соответствии с условиями соглашений, относимых к сфере применения настоящего разъяснения, оператор действует в качестве поставщика услуг. Оператор строит или усовершенствует объект инфраструктуры (услуги по строительству или усовершенствованию), используемый для предоставления той или иной общественной услуги, осуществляет оперативное управление данным объектом инфраструктуры и обслуживает его (услуги по оперативному управлению) в течение определенного периода времени.

13 Выручку от предоставленных им услуг оператор должен признавать и оценивать в соответствии с МСФО (IAS) 11 и 18. Если в рамках одного договора или соглашения оператор предоставляет несколько видов услуг (то есть услуги по строительству или усовершенствованию и услуги по оперативному управлению), то возмещение, полученное или подлежащее получению, должно быть распределено исходя из относительных величин справедливой стоимости предоставленных услуг, если все эти суммы можно по отдельности идентифицировать. Характер возмещения определяет порядок его последующего учета. Порядок последующего учета полученного возмещения как финансового актива и как нематериального актива описывается ниже в пунктах 23-26.

Услуги по строительству или усовершенствованию

14 Оператор должен учитывать доходы и расходы, связанные с услугами по строительству или усовершенствованию объектов инфраструктуры, в соответствии с МСФО (IAS) 11.

Возмещение, выплачиваемое концедентом оператору

15 Если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, возмещение, полученное или подлежащее получению оператором, должно быть признано по его справедливой стоимости. Возмещение может представлять собой права на:

- (a) финансовый актив, или
- (b) нематериальный актив.

16 Оператор должен признать финансовый актив в той степени, в которой он имеет предусмотренное договором безусловное право на получение от концедента или по его указанию денежных средств или другого финансового актива за услуги по строительству; концедент практически (или совсем) не может избежать оплаты, как правило в силу того, что это соглашение обеспечено правовой защитой. Оператор имеет безусловное право на получение денежных средств, если концедент по условиям договора гарантирует оператору выплату: (a) установленных или поддающихся определению сумм, или (b) недополученной разницы, если таковая имеет место, между суммами, полученными от пользователей общественных услуг, и установленными или поддающимися определению суммами, даже если выплата зависит от того, обеспечил ли оператор соответствие объекта инфраструктуры установленным требованиям качества или эффективности.

17 Оператор должен признать нематериальный актив в той степени, в которой он получает право (лицензию) на взимание платы с пользователей общественных услуг. Право на взимание платы с пользователей общественных услуг не является безусловным правом на получение денежных средств, так как суммы оплаты зависят от степени потребления услуг.

18 Если услуги оператора по строительству оплачиваются частично финансовым активом и частично нематериальным активом, то каждый компонент возмещения, получаемого оператором, необходимо учитывать отдельно. Возмещение, полученное или подлежащее получению по обоим компонентам, должно быть первоначально признано по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

19 Характер возмещения, уплаченного концедентом оператору, должен определяться исходя из условий договора и соответствующих норм договорного права, если таковые существуют.

Услуги по оперативному управлению

20 Оператор должен учитывать доходы и расходы, относящиеся к услугам по оперативному управлению, в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Предусмотренные договором обязанности по восстановлению объектов инфраструктуры до определенного уровня эксплуатационной надежности

21 Оператор может иметь предусмотренные договором обязанности, которые он должен выполнять в соответствии с условиями его лицензии, такие как: (a) поддержание определенного уровня эксплуатационной надежности объекта инфраструктуры, или (b) восстановление объекта инфраструктуры до определенного состояния перед его

передачей концеденту в конце срока действия соглашения о предоставлении услуг. Указанные предусмотренные договором обязанности по поддержанию или восстановлению объектов инфраструктуры, за исключением любых услуг по их усовершенствованию (см. пункт 14), должны быть признаны и оценены в соответствии с МСФО (IAS) 37, то есть по наилучшей расчетной оценке затрат, которые потребовались бы для исполнения существующей обязанности на дату окончания отчетного периода.

Затраты по заимствованиям, понесенные оператором

22 В соответствии с МСФО (IAS) 23 затраты по заимствованиям, относящиеся к соглашению, должны быть признаны как расход в том периоде, в котором они были понесены, кроме случаев, когда оператор имеет предусмотренное договором право на получение нематериального актива (право на взимание платы с пользователей общественных услуг). В этом случае затраты по заимствованиям, относящиеся к данному соглашению, подлежат капитализации в течение предусмотренного соглашением этапа строительства в соответствии с указанным стандартом.

Финансовый актив

23 К финансовому активу, признанному согласно пунктам 16 и 18, применяются МСФО (IAS) 32 и 39 и МСФО (IFRS) 7.

24 Сумма к получению от концедента или по его указанию учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 39 как:

(a) заем или дебиторская задолженность;

(b) финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи; или

(c) финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если при первоначальном признании организация по собственному усмотрению классифицировала эту сумму таким образом, при условии, что критерии для такой классификации удовлетворяются.

25 Если сумма к получению от концедента учитывается как заем или дебиторская задолженность либо как финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы процент, рассчитанный с использованием метода эффективной процентной ставки, был признан в составе прибыли или убытка.

Нематериальный актив

26 В отношении нематериального актива, признанного в соответствии с пунктами 17 и 18, применяется МСФО (IAS) 38. Пункты 45-47 МСФО (IAS) 38 содержат указания по оценке нематериальных активов, приобретенных в обмен на немонетарный актив или активы, или в обмен на комбинацию монетарных и немонетарных активов.

Объекты, предоставляемые оператору концедентом

27 В соответствии с пунктом 11, объекты инфраструктуры, к которым концедент предоставляет доступ оператору в рамках соглашения о предоставлении услуг, не признаются оператором в составе основных средств. Концедент также может передать оператору другие объекты, которые оператор может оставить себе или распорядиться ими по своему усмотрению. Если такие активы являются частью возмещения, подлежащего оплате концедентом за услуги, они не являются государственными субсидиями, как определено в МСФО (IAS) 20. Такие объекты признаются оператором в качестве активов и при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости. Оператор должен признать обязательство в отношении невыполненных обязанностей, которые он принял на себя в обмен на активы.

Дата вступления в силу

28 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2008 года, она должна раскрыть этот факт.

28А-28Е [*Данные пункты касаются поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому они не включены в настоящую редакцию.*]

Переходные положения

29 За исключением случая, указанного в пункте 30, изменения в учетной политике учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 8, то есть ретроспективно.

30 Если в отношении какого-либо соглашения о предоставлении услуг ретроспективное применение настоящего разъяснения на начало самого раннего из представленных периодов является практически неосуществимым, оператор должен:

(а) признать финансовые и нематериальные активы, которые существовали на начало самого раннего из представленных периодов;

(b) использовать предыдущую балансовую стоимость данных финансовых и нематериальных активов (какой бы ни была их предыдущая классификация) в качестве их балансовой стоимости на указанную дату; и

(с) протестировать финансовые и нематериальные активы, признанные на указанную дату, на предмет обесценения, кроме случаев, когда это практически неосуществимо, в этом случае они должны быть протестированы на предмет обесценения на дату начала текущего периода.

Приложение А

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего Разъяснения.

Сфера применения (пункт 5)

AG1 В пункте 5 настоящего разъяснения указано, что объект инфраструктуры относится к сфере применения настоящего разъяснения, если выполняются следующие условия:

(а) концедент контролирует или регулирует, какие услуги должен предоставлять оператор с использованием объекта инфраструктуры, кому он должен их предоставлять и по какой цене; и

(b) концедент контролирует - через право собственности, бенефициарные права или по иным основаниям - любую значительную остаточную долю в объекте инфраструктуры в конце срока действия соглашения.

AG2 Контроль или регулирование, указанные в условии (а), могут осуществляться посредством договора или иным образом (например, через регулирующий орган), и предусматривают случаи, в которых концедент покупает весь объем предоставленных услуг, а также случаи, когда некоторая часть или весь объем предоставленных услуг приобретает другими пользователями. Чтобы решить, выполняется ли это условие, концедент и любые связанные с ним стороны должны рассматриваться вместе. Если концедентом является организация государственного сектора, то государственный сектор в целом, вместе с любыми регулирующими органами, действующими в интересах общества, должен рассматриваться как связанная сторона концедента в целях настоящего разъяснения.

AG3 Применительно к условию (а), нет необходимости в том, чтобы концедент имел полный контроль над ценой: достаточно, чтобы цена регулировалась концедентом, договором или регулирующим органом, например, посредством механизма установления верхнего предела цены. Однако это условие должно применяться к соглашению по сути. Недействительные характеристики, такие как ограничение верхнего предела цены, которое будет действовать лишь при обстоятельствах, наступление которых маловероятно, должны быть проигнорированы. Наоборот, если, например, договор подразумевает свободу оператора при установлении цены, но любая прибыль сверх определенного уровня должна быть возвращена концеденту, то считается, что доход оператора имеет ограничение, и ценовой элемент теста на наличие контроля выполнен.

AG4 Применительно к условию (b), контроль концедента над любой значительной остаточной долей в объекте инфраструктуры должен ограничивать практическую возможность оператора продать или передать в залог данный объект инфраструктуры, а также предоставлять концеденту постоянно действующее право использовать объект на протяжении всего срока действия соглашения. Остаточная доля в объекте инфраструктуры представляет собой расчетную оценку текущей стоимости, определяемую исходя из допущения, что объект имеет тот возраст и находится в том состоянии, которые, как ожидается, он будет иметь в конце срока действия соглашения.

AG5 Следует отличать контроль от управления. Если концедент сохраняет за собой и степень контроля, как описано в пункте 5(a), и любую значительную остаточную долю в объекте инфраструктуры, то оператор лишь осуществляет управление объектом инфраструктуры от имени концедента - даже при том, что во многих случаях он может иметь широкие управленческие полномочия.

AG6 Условия (a) и (b) вместе определяют случаи, когда объект инфраструктуры, включая любые требуемые замены (см. пункт 21), контролируется концедентом на протяжении всего экономического срока службы объекта. Например, если оператор должен заменить часть объекта инфраструктуры в течение периода действия соглашения (например, верхний слой дороги или крышу здания), объект инфраструктуры должен рассматриваться как единое целое. Таким образом, условие (b) соблюдается для всего объекта инфраструктуры, включая замененный компонент, если концедент контролирует любую значительную остаточную долю в данном компоненте после его последней замены.

AG7 Иногда использование объекта инфраструктуры частично регулируется так, как описано в пункте 5(a), а частично не регулируется. Однако такие соглашения могут принимать различные формы:

(a) любой объект инфраструктуры, который физически отделим и может функционировать самостоятельно, и при этом соответствует определению единицы, генерирующей денежные средства, как этот термин определен в МСФО (IAS) 36, должен анализироваться отдельно, если он используется полностью в рамках нерегулируемой деятельности. Например, это может относиться к отделению больницы, в котором пациенты обслуживаются на коммерческой основе, тогда как остальная часть больницы используется концедентом для лечения пациентов на общих основаниях.

(b) если не регулируются исключительно вспомогательные виды деятельности (например, магазин при больнице), то тесты на наличие контроля должны применяться, как если бы данных видов деятельности не существовало, поскольку в тех случаях, когда концедент контролирует услуги так, как описано в пункте 5, наличие вспомогательных видов деятельности не приводит к ослаблению контроля концедента над объектом инфраструктуры.

AG8 Оператор может иметь право на использование отдельной части объекта инфраструктуры, как описано в пункте AG7(a), или объектов, используемых для оказания вспомогательных нерегулируемых услуг, описанных в пункте AG7(b). В обоих случаях может по сути иметь место аренда, предоставленная концедентом оператору; если это так, аренда должна учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 17.

*Приложение 52
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

**Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13
«Программы лояльности покупателей»**

Ссылки

-
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
 - МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
 - МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
 - МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

1 Программы лояльности покупателей используются организациями, чтобы стимулировать покупателей на покупку товаров или услуг этих организаций. Если покупатель покупает товары или услуги, организация предоставляет ему призовые баллы (часто описываемые как «зачетные единицы»). Покупатель может обменять призовые баллы на призы, такие как бесплатные или со скидкой к цене товары или услуги.

2 Такие программы действуют различным образом. Может требоваться, чтобы покупатели накопили определенное минимальное количество призовых баллов или накопили их на определенную минимальную сумму прежде, чем они смогут реализовать их. Призовые баллы могут быть привязаны к отдельным покупкам или группам покупок или к постоянству покупателя на протяжении определенного периода. Организация может вести программу лояльности покупателей самостоятельно или участвовать в программе, реализуемой третьей стороной. Предлагаемые призы могут включать товары или услуги, предоставляемые самой организацией, и/или права на получение товаров или услуг у третьей стороны.

Сфера применения

3 Настоящее разъяснение применяется к призовым баллам по программам лояльности покупателей, которые:

(а) организация предоставляет своим покупателям как часть коммерческой операции, то есть продажи товаров, оказания услуг или использования покупателем активов организации; и

(b) покупатели смогут в будущем реализовать в обмен на бесплатные или со скидкой к цене товары или услуги, при выполнении определенных условий.

В разъяснении рассматривается учет, применяемый организацией, которая предоставляет призовые баллы своим покупателям.

Вопросы

4 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

(a) Следует ли обязательство организации по предоставлению в будущем товаров или услуг бесплатно или со скидкой к цене («призы») признавать и оценивать путем:

(i) отнесения части суммы возмещения, полученного или подлежащего получению в результате коммерческой операции, на призовые баллы и отсрочки признания выручки (применив пункт 13 МСФО (IAS) 18); или

(ii) создания оценочного обязательства по предполагаемым будущим затратам на предоставление призов (применив пункт 19 МСФО (IAS) 18); и

(b) если часть суммы возмещения относится на призовые баллы, то:

(i) какая часть должна быть отнесена на призовые баллы;

(ii) когда должна быть признана выручка; и

(iii) если призы предоставляются третьей стороной, каким образом следует оценивать выручку.

Консенсус

5 Организация должна применять пункт 13 МСФО (IAS) 18 и учитывать призовые баллы как отдельно идентифицируемый элемент коммерческой операции (или нескольких операций), в рамках которой они предоставляются («первоначальная продажа»). Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению в отношении первоначальной продажи, должна распределяться между призовыми баллами и другими элементами такой продажи.

6 Возмещение, относимое на предоставленные призовые баллы, должно оцениваться на основе их справедливой стоимости.

7 Если организация сама предоставляет призы, она должна признавать возмещение, отнесенное на призовые баллы, в качестве выручки в тот момент, когда производится обмен призовых баллов и организация выполняет свои обязанности по предоставлению призов. Сумма признаваемой выручки должна быть основана на количестве призовых баллов, которые были обменены на призы, относительно общего количества призовых баллов, ожидаемых к обмену.

8 Если призы предоставляются третьей стороной, организация должна определить, получает ли она возмещение, отнесенное на предоставленные призовые баллы, в свою пользу (то есть как принципал в операции) или в пользу третьей стороны (то есть как агент, действующий от лица третьей стороны).

(a) Если организация взимает возмещение в пользу третьей стороны, то она должна:

(i) оценить свою выручку в нетто-величине, удержанной в свою пользу, то есть как разницу между возмещением, отнесенным на призовые баллы, и суммой, подлежащей выплате третьей стороне за предоставление призов; и

(ii) признать данную нетто-величину как выручку в тот момент, когда у третьей стороны возникнет обязанность предоставить призы и право получить возмещение за выполнение данной обязанности. Эти события могут произойти в то же время, что и предоставление призовых баллов. Или же, если у покупателя есть выбор - у кого получить призы: у организации или у третьей стороны, то указанные события могут произойти только тогда, когда покупатель решит потребовать призы от третьей стороны.

(b) Если организация получает возмещение в свою пользу, то она должна оценить свою выручку как валовую сумму возмещения, отнесенного на призовые баллы, и признать выручку тогда, когда она выполняет свои обязанности в отношении призов.

9 Если в какой-либо момент времени возникает ожидание, что неизбежные затраты на выполнение обязанностей по предоставлению призов превысят возмещение, полученное и подлежащее получению за них (то есть возмещение, отнесенное на призовые баллы во время первоначальной продажи, которое еще не было признано как выручка, плюс любое последующее возмещение, подлежащее получению, когда покупатель обменяет призовые баллы на призы), организация имеет обременительные договоры. На сумму такого превышения признается обязательство в соответствии с МСФО (IAS) 37. Необходимость признания такого обязательства может возникнуть, если предполагаемые затраты на предоставление призов увеличиваются, например если организация пересматривает свои ожидания в отношении количества призовых баллов, которые будут обменены.

Дата вступления в силу и переходные положения

10 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2008 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2008 года, то она должна раскрыть этот факт.

10A В пункт AG2 была внесена поправка документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года. Организация должна применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

10B МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 6 и AG1-AG3. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

11 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Приложение Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

Оценка справедливой стоимости призовых баллов

AG1 Пункт 6 раздела «Консенсус» требует, чтобы возмещение, относимое на предоставленные призовые баллы, оценивалось на основе их справедливой стоимости. Если отсутствуют рыночные котировки на идентичные призовые баллы, то справедливая стоимость должна оцениваться с использованием другой модели оценки.

AG2 Организация может оценить справедливую стоимость призовых баллов на основе справедливой стоимости призов, на которые они могут быть обменяны. Справедливая стоимость таких призовых баллов должна определяться с учетом следующих факторов, где это уместно:

- (а) скидок и поощрений, которые были бы в любом случае предоставлены тем покупателям, которые не заработали призовых баллов при первоначальной продаже;
- (б) доли призовых баллов, которая, как ожидается, не будет обменяна покупателями на призы; и
- (с) риска невыполнения обязательств.

Если покупатели могут выбирать из ряда различных призов, то справедливая стоимость призовых баллов должна отражать показатели справедливой стоимости доступных призов этого ряда, взвешенные пропорционально частоте, с которой каждый приз, как ожидается, будет выбран.

AG3 В некоторых обстоятельствах могут использоваться другие модели оценки. Например, если призы предоставляются третьей стороной, а организация платит третьей стороне за каждый предоставленный призовой балл, то организация может оценивать справедливую стоимость призовых баллов на основе суммы, которую она платит третьей стороне, увеличив ее на разумную норму прибыли. Необходимо использовать суждение, чтобы выбрать и применить модель оценки, которая удовлетворяет требованиям пункта 6 раздела «Консенсус» и является наиболее уместной в конкретных обстоятельствах.

*Приложение 53
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14

«МСФО (IAS) 19 - Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»

Ссылки

-
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок 2011 года),
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

1 В пункте 64 МСФО (IAS) 19 оценка чистого актива программы с установленными выплатами ограничивается наименьшей из следующих величин: профицита программы с установленными выплатами и предельной величины активов. Пункт 8 МСФО (IAS) 19 определяет предельную величину актива как «приведенную стоимость экономических выгод, доступных в виде возврата средств из программы или сокращения будущих взносов в программу». Возникли вопросы о том, когда возврат средств или сокращение будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.

2 Минимальные требования к финансированию существуют во многих странах с целью повышения защищенности обязательств по предоставлению вознаграждения по окончании трудовой деятельности перед членами программы вознаграждений работникам. Такие требования обычно предусматривают минимальную сумму или уровень взносов, которые должны быть внесены в программу за определенный период. Следовательно, минимальное требование к финансированию может ограничить способность организации сокращать будущие взносы.

3 Кроме того, ограничение оценки актива программы с установленными выплатами может привести к тому, что минимальное требование к финансированию будет обременительным. Обычно требование к внесению взносов в программу не затрагивает оценку актива или обязательства программы с установленными выплатами. Причина этого заключается в том, что взносы, будучи сделанными, становятся активами программы, и, таким образом, дополнительное чистое обязательство является нулевым. Однако, минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства, если необходимые взносы станут недоступными для организации после их оплаты.

3А В ноябре 2009 года Советом по Международным стандартам финансовой отчетности были внесены изменения в Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 для устранения непреднамеренного результата применения требований к учету досрочной оплаты будущих взносов в ограниченных обстоятельствах, когда существует минимальное требование к финансированию.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение применяется в отношении всех вознаграждений по окончании трудовой деятельности с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам с установленными выплатами.

5 В целях настоящего разъяснения минимальными требованиями к финансированию являются любые требования к финансированию программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных вознаграждений с установленными выплатами.

Вопросы

6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:

(a) в каких случаях возврат средств или сокращение будущих взносов считаются возможными в соответствии с определением предельной величины активов, содержащимся в пункте 8 МСФО (IAS) 19.

(b) как минимальное требование к финансированию может повлиять на возможность сокращения будущих взносов.

(c) в каких случаях минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства.

Консенсус

Возможность возврата сумм или сокращения будущих взносов

7 Организация должна определять возможность возврата средств или сокращения будущих взносов на основании условий программы и требований, установленных законодательством юрисдикции программы.

8 Экономическая выгода, в форме возврата средств или сокращения будущих взносов, считается доступной в том случае, если организация может реализовать ее в какой-либо момент в течение периода действия программы или при погашении обязательств по программе. В частности, такая экономическая выгода может считаться доступной, даже если она не может быть реализована незамедлительно на конец отчетного периода.

9 Доступная экономическая выгода не зависит от того, как организация намеревается использовать профицит активов. Организация определяет максимальную экономическую выгоду от возврата средств, сокращения будущих взносов или их комбинации. Организация не должна признавать экономические выгоды от комбинации возврата средств и сокращения будущих взносов на основании взаимоисключающих допущений.

10 В соответствии с МСФО (IAS) 1 организация должна раскрыть информацию об основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые заключают в себе значительный риск возникновения существенных корректировок балансовой стоимости чистого актива или обязательства, признанной в отчете о финансовом положении. Это может включать раскрытие любых ограничений возможности реализовать профицит активов в текущий момент или раскрытие основания для определения суммы доступной экономической выгоды.

Экономическая выгода, доступная в виде возврата средств

Право на возврат средств

11 Возврат средств доступен организации в том случае, если организация имеет безусловное право на получение такого возврата:

(а) в течение периода действия программы, без допущения о том, что обязательства программы должны быть погашены с целью получения возврата (например, в некоторых юрисдикциях организация может иметь право на возврат в течение периода действия программы, независимо от того, погашены ли обязательства программы); или

(б) при условии постепенного погашения обязательств программы в течение периода времени до тех пор, пока все участники не покинут программу; или

(с) при условии одномоментного погашения обязательств программы в полном объеме (то есть ликвидации программы).

Безусловное право на возврат сумм может существовать независимо от уровня финансирования программы на конец отчетного периода.

12 Если право организации на возврат профицита активов зависит от возникновения или невозникновения одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не находятся под ее полным контролем, то организация не имеет безусловного права на возврат и не должна признавать актив.

Оценка экономической выгоды

13 Организация должна оценивать экономическую выгоду, доступную в форме возврата средств, как сумму профицита на конец отчетного периода (которая представляет собой справедливую стоимость активов программы за вычетом приведенной стоимости обязанности по программе с установленными выплатами), которую организация имеет право получить в виде возврата средств, за вычетом соответствующих затрат. Например, если на сумму возврата начисляется какой-либо налог, кроме налога на прибыль, организация должна оценить сумму возврата за вычетом данного налога.

14 При оценке суммы доступного возврата средств при ликвидации программы (пункт 11(с)), организация должна включать затраты в план погашения обязательств программы и возврата средств. Например, организация должна вычесть стоимость профессиональных услуг, если они оплачены за счет программы, а не организацией, и

затраты на выплату страховых премий, которые могут потребоваться для обеспечения обязательства в случае ликвидации программы.

15 Если сумма возврата определяется как полная сумма или пропорциональная часть профицита, а не фиксированная сумма, организация не должна вносить корректировку, связанную с временной стоимостью денег, даже если возврат может быть реализован только на будущую дату.

Экономическая выгода, доступная в виде сокращения взносов

16 При отсутствии минимального требования к финансированию в отношении взносов, касающихся будущих услуг, экономической выгодой, доступной в виде сокращения будущих взносов, является стоимость будущих услуг для организации за каждый период в течение наименьшего из сроков: ожидаемого срока действия программы и ожидаемого срока существования организации. Стоимость будущих услуг для организации исключает суммы расходов, которые понесут работники.

17 Организация должна определить стоимость будущих услуг, используя допущения, согласующиеся с допущениями, используемыми для определения обязанности по установленным выплатам, и ситуацией, которая существует на конец отчетного периода, как определено в МСФО (IAS) 19. Следовательно, организация не принимает в расчет изменения вознаграждений, предоставляемых по программе в будущем, пока в программу не внесены изменения, и принимает допущение о том, что количество работников в будущем будет постоянным, кроме случаев, когда организация сокращает количество работников, включенных в программу. В последнем случае допущение о количестве работников в будущем должно учитывать такое сокращение.

Влияние минимального требования к финансированию на экономическую выгоду, доступную в виде сокращения будущих взносов

18 Организация должна проанализировать минимальное требование к финансированию на указанную дату в отношении взносов, которые обязаны покрывать (а) существующий дефицит средств по прошлым услугам на основе минимального финансирования и (б) будущие услуги.

19 Взносы с целью покрытия существующего дефицита средств на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг не влияют на будущие взносы за будущие услуги. Они могут привести к возникновению обязательства в соответствии с пунктами 23-26.

20 Если существует минимальное требование к финансированию для взносов, касающихся будущих услуг, то экономической выгодой, доступной в виде сокращения будущих взносов, является сумма:

(а) каких-либо величин, которые сокращают будущие взносы, относящиеся к минимальному требованию к финансированию за будущие услуги, благодаря тому, что организация досрочно оплатила взносы (т. е. оплатила сумму до того, как должна была это сделать); и

(b) расчетной стоимости будущих услуг в каждом периоде в соответствии с пунктами 16 и 17, за вычетом расчетной стоимости взносов по минимальному требованию к финансированию, которые бы требовались за будущие услуги в этих периодах, если бы не было досрочной оплаты, указанной в подпункте (а).

21 Организация должна оценить будущие взносы по минимальному требованию к финансированию будущих услуг, принимая во внимание влияние существующего профицита, определенного на основе минимального финансирования, но исключая досрочную оплату, указанную в пункте 20(а). Организация должна использовать допущения, согласующиеся с минимальным требованием к финансированию, и, для тех факторов, которые не заложены в минимальные требования к финансированию, допущения, согласующиеся с теми, которые используются для определения обязательства по установленным выплатам, и ситуацией на конец отчетного периода, как определено в МСФО (IAS) 19. Оценка должна включать изменения, ожидаемые в результате оплаты организацией минимальных взносов, когда они подлежат оплате. Однако, оценка не должна включать влияние ожидаемых изменений в условиях минимального финансирования, которые не являются по существу принятыми или не согласованы на договорной основе на конец отчетного периода.

22 Когда организация определяет сумму, описанную в пункте 20(b), если будущие взносы по минимальному требованию к финансированию будущих услуг превышают стоимость будущих услуг по МСФО (IAS) 19 в любом указанном периоде, то такое превышение уменьшает сумму экономической выгоды, доступной в виде сокращения будущих взносов. Однако сумма, описанная в пункте 20(b), никогда не может быть меньше нуля.

Случай, когда минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства

23 Если у организации в соответствии с минимальным требованием к финансированию возникает обязанность по оплате взносов для покрытия существующего дефицита на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг, организация должна определить, будут ли взносы, подлежащие оплате, доступны в виде возврата средств или сокращения будущих взносов после того, как средства были внесены в программу.

24 В той мере, в какой подлежащие оплате взносы не будут доступны после их внесения в программу, организация должна признать обязательство при возникновении обязанности. Обязательство должно уменьшить чистый актив программы с установленными выплатами или увеличить чистое обязательство программы с установленными выплатами таким образом, чтобы не ожидалось возникновения прибыли или убытка в результате применения пункта 64 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.

25-26 [Удалены]

Дата вступления в силу

27 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

27А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункт 26. Организация должна применить данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то поправки должны применяться для данного более раннего периода.

27В Документом «Досрочная оплата минимальных требований к финансированию» добавлен пункт 3А и внесены изменения в пункты 16-18 и 20-22. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

27С МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года) внесены поправки в пункты 1, 6, 17 и 24 и удалены пункты 25 и 26. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года).

Переходные положения

28 Организация должна применять настоящее разъяснение с начала первого периода, представленного в первой финансовой отчетности, к которой применяется настоящее разъяснение. Организация должна признать первоначальную корректировку, возникающую при применении настоящего разъяснения, в составе нераспределенной прибыли в начале данного периода.

29 Организация должна применять поправки в пунктах 3А, 16-18 и 20-22, начиная с самого раннего сравнительного периода, представленного в первой финансовой отчетности, в которой организация использует это разъяснение. Если организация применяла это разъяснение до того, как применила поправки, она должна признать корректировку, возникающую в результате применения поправок, в составе нераспределенной прибыли в начале самого раннего представленного сравнительного периода.

*Приложение 54
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15
«Соглашения на строительство объектов недвижимости»

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей».

Исходная информация

1 В строительной отрасли организации, строящие объекты недвижимости напрямую или через субподрядчиков, могут заключать соглашения с одним или несколькими покупателями до завершения строительства. Такие соглашения принимают разнообразные формы.

2 Например, организации, которые занимаются строительством объектов жилой недвижимости, могут начать продавать отдельные единицы (квартиры или здания) на стадии «незавершенного строительства», то есть в то время как процесс строительства еще не завершен или даже еще не начал. Каждый покупатель заключает с организацией соглашение о приобретении соответствующей единицы, когда она будет готова к заселению. Как правило, покупатель вносит организации залог, который подлежит возврату, только если организация не сможет предоставить завершенную единицу в соответствии с условиями соглашения. Отставшая часть цены покупки обычно выплачивается организации только после выполнения соглашения, когда к покупателю переходит владение данной единицей.

3 Организации, которые занимаются строительством объектов коммерческой или промышленной недвижимости, могут заключить соглашение с единственным покупателем. Покупатель может быть обязан вносить поэтапные платежи в период между заключением соглашения и его выполнением. Строительство может осуществляться на земле, которой покупатель владеет или которую он арендовал еще до начала строительства.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение применяется к учету выручки и связанных с ней расходов, понесенных организациями, которые занимаются строительством объектов недвижимости напрямую или через субподрядчиков.

5 Соглашения, которые входят в сферу применения настоящего разъяснения - это соглашения на строительство объектов недвижимости. Дополнительно к строительству объектов недвижимости такие соглашения могут включать поставку других товаров или оказание других услуг.

Вопросы

6 В настоящем разъяснении рассматриваются два вопроса:

(a) К сфере применения какого стандарта относится указанное соглашение: МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18?

(b) Когда должна признаваться выручка от строительства объектов недвижимости?

Консенсус

7 В представленном далее рассмотрении принимается допущение, что организация ранее проанализировала соглашение на строительство объектов недвижимости и все связанные с ним соглашения и пришла к выводу, что она не сохранит за собой ни продолжающегося участия в управлении построенным объектом в той мере, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни фактического контроля над этим объектом в той степени, которая не допускала бы признание всего или некоторой части возмещения в качестве выручки. Если какую-то часть возмещения признавать в качестве выручки не допустимо, то представленное далее рассмотрение применяется только в отношении той части соглашения, для которой будет признаваться выручка.

8 В рамках одного соглашения организация может принять на себя обязательство поставить товары или оказать услуги дополнительно к строительству объекта недвижимости (например, продать землю или предоставить услуги по управлению недвижимостью). В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18, возможно, потребуется разделить такое соглашение на отдельно идентифицируемые компоненты, включая компонент строительства объекта недвижимости. Справедливая стоимость совокупного возмещения, полученного или подлежащего получению, должна быть распределена на каждый компонент. Если отдельные компоненты идентифицированы, организация применяет пункты 10-12 настоящего разъяснения к компоненту строительства объекта недвижимости, чтобы определить, относится ли данный компонент к сфере применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18. Далее к любому компоненту соглашения, который определяется как договор на строительство, применяются критерии разделения, предусмотренные МСФО (IAS) 11.

9 Представленное далее рассмотрение относится к соглашению на строительство объекта недвижимости, но оно также применяется к компоненту строительства объекта недвижимости, идентифицированному в рамках соглашения, которое включает другие компоненты.

Определение того, относится ли соглашение к сфере применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18

10 Определение того, относится ли соглашение на строительство объекта недвижимости к сфере применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18, зависит от условий соглашения и сопутствующих ему фактов и обстоятельств. Такой процесс определения требует применения суждения в отношении каждого соглашения.

11 МСФО (IAS) 11 применяется тогда, когда соглашение отвечает определению договора на строительство, изложенному в пункте 3 МСФО (IAS) 11: «договор, специально заключаемый с целью строительства актива или группы активов...». Соглашение на строительство объектов недвижимости отвечает определению договора на строительство, если покупатель имеет возможность задать требования по основным структурным элементам дизайна объекта недвижимости имущества до начала строительства и/или задать требования по основным структурным изменениям в процессе строительства (независимо от того, реализует ли он эту возможность). При применении МСФО (IAS) 11 договор на строительство также включает любые договоры или компоненты на предоставление услуг, которые непосредственно связаны со строительством объектов недвижимости в соответствии с пунктом 5(а) МСФО (IAS) 11 и пунктом 4 МСФО (IAS) 18.

12 Напротив, соглашение на строительство объектов недвижимости является соглашением на продажу товаров в рамках сферы применения МСФО (IAS) 18, если покупатели имеют только ограниченную возможность повлиять на дизайн этого объекта недвижимости, например, могут выбрать дизайн из вариантов, предлагаемых организацией, или задать требования только по незначительным изменениям к базовому дизайну.

Учет выручки от строительства объектов недвижимости

Соглашение является договором на строительство

13 Если соглашение входит в сферу применения МСФО (IAS) 11, и его результат может быть надежно оценен, организация должна признать выручку исходя из степени выполнения договора в соответствии с МСФО (IAS) 11.

14 Соглашение может не удовлетворять определению договора на строительство и, следовательно, входить в сферу применения МСФО (IAS) 18. В этом случае организация должна определить, является ли такое соглашение соглашением на оказание услуг или на продажу товаров.

Соглашение является соглашением на оказание услуг

15 Если организация не обязана приобретать и поставлять строительные материалы, то такое соглашение может быть только соглашением на оказание услуг в соответствии с МСФО (IAS) 18. В этом случае, если критерии, предусмотренные в пункте 20 МСФО (IAS) 18, соблюдаются, МСФО (IAS) 18 требует, чтобы выручка была признана исходя из степени выполнения операции с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются к признанию выручки и соответствующих расходов по такой операции (пункт 21 МСФО (IAS) 18).

Соглашение является соглашением на продажу товаров

16 Если организация обязана предоставлять услуги вместе со строительными материалами, чтобы выполнить свои договорные обязанности по передаче объекта недвижимости покупателю, соглашение является соглашением на продажу товаров, и применяются критерии признания выручки, предусмотренные пунктом 14 МСФО (IAS) 18.

17 Организация может передавать покупателю контроль и значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, в отношении незавершенного строительства в его текущем состоянии по мере осуществления строительства. В этом случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, удовлетворяются непрерывно по мере осуществления строительства, то организация должна признавать выручку, исходя из степени выполнения с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются в отношении признания выручки и соответствующих расходов по такой операции.

18 Организация может передавать покупателю контроль и значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, в отношении объекта недвижимости одновременно и в полном объеме (например, по завершении, в момент или после передачи). В этом случае организация должна признать выручку только тогда, когда все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, будут удовлетворены.

19 Если организация обязана выполнять дальнейшую работу в отношении объекта недвижимости, уже предоставленного покупателю, она должна признать обязательство и расход в соответствии с пунктом 19 МСФО (IAS) 18. Обязательство должно быть оценено в соответствии с МСФО (IAS) 37. Если организация обязана предоставить дополнительные товары или услуги, которые можно идентифицировать отдельно от объекта недвижимости, уже предоставленного покупателю, она должна определить оставшиеся товары или услуги как отдельный компонент продажи в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения.

Раскрытие информации

20 Когда организация признает выручку с использованием метода процента выполнения по соглашениям, которые непрерывно удовлетворяют всем критериям, изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18, по мере осуществления строительства (см. пункт 17 настоящего разъяснения), она должна раскрыть:

(a) способ определения того, какие соглашения удовлетворяют непрерывно по мере осуществления строительства всем критериям изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18;

(b) сумму выручки, возникшей по таким соглашениям за период; и

(c) методы, использованные для определения степени выполнения соглашений, находящихся в процессе исполнения.

21 Для соглашений, описанных в пункте 20, находящихся в процессе выполнения на отчетную дату, организация должна также раскрыть:

(a) общую сумму понесенных затрат и признанной прибыли (за вычетом признанных убытков) к настоящему времени; и

(b) сумму полученных авансов.

Поправки в иллюстративные примеры к МСФО (IAS) 18

22-23 [Внесены дополнения в иллюстративные примеры к МСФО (IAS) 18]

Дата вступления в силу и переходные положения

24 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 года, то она должна раскрыть этот факт.

25 Изменения в учетной политике должны учитываться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8.

*Приложение 55
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 16

«Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение»

Ссылки

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Исходная информация

1 У многих отчитывающихся организаций есть инвестиции в иностранные подразделения (как этот термин определен в пункте 8 МСФО (IAS) 21). Такие иностранные подразделения могут быть дочерними, ассоциированными организациями, совместными предприятиями или филиалами. МСФО (IAS) 21 требует, чтобы организация определила функциональную валюту каждого из ее иностранных подразделений, в качестве которой выступает валюта основной экономической среды, в которой действует это подразделение. При пересчете результатов и финансового положения иностранного подразделения в валюту представления отчетности организация должна признавать курсовые разницы в составе прочего совокупного дохода до тех пор, пока она не признает выбытие данного иностранного подразделения.

2 Учет хеджирования валютного риска, связанного с чистой инвестицией в иностранное подразделение, применим только в том случае, когда чистые активы такого иностранного подразделения включаются в финансовую отчетность⁸⁷. Объектом хеджирования в отношении валютного риска, связанного с чистой инвестицией в иностранное подразделение, может быть сумма чистых активов, равная или меньшая балансовой стоимости чистых активов иностранного подразделения.

⁸⁷ Такая ситуация будет иметь место в случае консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности, в которой объекты инвестиций, такие как инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия, учитываются по методу долевого участия, а также финансовой отчетности, в которую включен филиал или совместные операции, как они определяются согласно МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство».

3 Согласно МСФО (IAS) 39, в составе отношений хеджирования должны по усмотрению организации быть определены допустимые объект хеджирования и инструмент хеджирования. Если организация по собственному усмотрению определила отношения хеджирования, в случае хеджирования чистой инвестиции, прибыли или убытки по инструменту хеджирования, эффективность которого при хеджировании данной чистой инвестиции является установленной, признаются в составе прочего совокупного дохода и включаются в ту же статью, что и курсовые разницы, возникающие при пересчете результатов и финансового положения указанного иностранного подразделения.

4 Организация, у которой есть много иностранных подразделений, может подвергаться нескольким валютным рискам. Настоящее разъяснение содержит указания в отношении идентификации тех валютных рисков, которые могут быть квалифицированы в качестве хеджируемого риска при хеджировании чистой инвестиции в иностранное подразделение.

5 МСФО (IAS) 39 допускает определение организацией по собственному усмотрению производного или непроизводного финансового инструмента (или сочетания производных и непроизводных финансовых инструментов) в качестве инструментов хеджирования валютного риска. Настоящее разъяснение содержит указания в отношении того, в каких организациях, входящих в состав группы, могут удерживаться инструменты хеджирования чистой инвестиции в иностранное подразделение, чтобы обеспечить соответствие критериям применения учета хеджирования.

6 МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 39 требуют реклассификации накопленных сумм, признанных в прочем совокупном доходе в отношении как курсовых разниц, возникающих при пересчете результатов и финансового положения иностранного подразделения, так и прибылей или убытков от инструмента хеджирования, эффективность которого при хеджировании соответствующей чистой инвестиции является установленной, из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки, когда материнская организация признает выбытие иностранного подразделения. Настоящее разъяснение содержит указания в отношении того, как организация должна рассчитывать суммы, требующие реклассификации из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка, в отношении как инструмента хеджирования, так и объекта хеджирования.

Сфера применения

7 Настоящее разъяснение применяется к организации, которая хеджирует валютный риск, связанный с ее чистыми инвестициями в иностранные подразделения, и желает соответствовать критериям применения учета хеджирования согласно МСФО (IAS) 39. Для удобства в настоящем разъяснении такая организация называется материнской организацией, а финансовая отчетность, в которую включаются чистые активы иностранных подразделений, называется консолидированной финансовой отчетностью. Все упоминания материнской организации в равной степени применимы к организации, у которой есть чистая инвестиция в иностранное подразделение, являющееся совместным предприятием, ассоциированной организацией или филиалом.

8 Настоящее разъяснение применяется только к хеджированию чистых инвестиций в иностранные подразделения; оно не может применяться по аналогии к другим типам учета хеджирования.

Вопросы

9 Инвестиции в иностранные подразделения могут удерживаться материнской организацией напрямую или опосредованно через ее дочернюю организацию или дочерние организации. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

(а) *характер хеджируемого риска и сумма объекта хеджирования, для которых организация может по собственному усмотрению определить отношения хеджирования:*

(i) может ли материнская организация определить по собственному усмотрению в качестве хеджируемого риска только курсовые разницы, связанные с различием между функциональными валютами материнской организации и ее иностранного подразделения, или она может также определять в качестве хеджируемого риска курсовые разницы, связанные с различием между валютой представления консолидированной финансовой отчетности материнской организации и функциональной валютой иностранного подразделения;

(ii) если материнская организация владеет иностранным подразделением опосредованно, может ли хеджируемый риск включать только курсовые разницы, связанные с различием в функциональных валютах между иностранным подразделением и его непосредственной материнской организацией, или хеджируемый риск может также включать курсовые разницы между функциональной валютой иностранного подразделения и функциональной валютой любой промежуточной или конечной материнской организации (то есть, влияет ли тот факт, что чистые инвестиции в иностранное подразделение осуществляются через промежуточную материнскую организацию, на экономический риск для конечной материнской организации).

(b) в какой организации, входящей в состав группы, может удерживаться соответствующий инструмент хеджирования:

(i) могут ли отношения хеджирования соответствовать критериям применения учета хеджирования, только если организация, хеджирующая свои чистые инвестиции, является стороной по инструменту хеджирования, или же инструмент хеджирования может удерживаться любой организацией в группе, независимо от ее функциональной валюты;

(ii) влияет ли характер инструмента хеджирования (производный или непроизводный) или метод консолидации на оценку эффективности хеджирования.

(c) какие суммы должны быть реклассифицированы из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационных корректировок при выбытии иностранного подразделения:

(i) когда происходит выбытие хеджируемого иностранного подразделения, какие суммы из признанного материнской организацией резерва по пересчету иностранной валюты, относящиеся к инструменту хеджирования и относящиеся к данному иностранному подразделению, должны быть реклассифицированы из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в консолидированной финансовой отчетности материнской организации;

(ii) влияет ли метод консолидации на определение сумм, подлежащих реклассификации из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка.

Консенсус

Характер хеджируемого риска и сумма объекта хеджирования, для которых организация может по собственному усмотрению определить отношения хеджирования

10 Учет хеджирования может применяться только к курсовым разницам, возникающим между функциональной валютой иностранного подразделения и функциональной валютой материнской организации.

11 При хеджировании валютных рисков, связанных с чистой инвестицией в иностранное подразделение, объектом хеджирования может быть сумма чистых активов, равная или меньше чем балансовая стоимость чистых активов иностранного подразделения в консолидированной финансовой отчетности материнской организации. Балансовая стоимость чистых активов иностранного подразделения, которая может определяться по усмотрению организации в качестве объекта хеджирования в консолидированной финансовой отчетности материнской организации, зависит от того, применила ли какая-либо организация, также являющаяся материнской для данного иностранного подразделения, но на более низком уровне, учет хеджирования ко всем или части чистых активов данного иностранного подразделения, и сохранен ли данный учет в консолидированной финансовой отчетности материнской организации.

12 Хеджируемый риск может быть определен по усмотрению организации как валютный риск, связанный с разницей между функциональной валютой иностранного подразделения и функциональной валютой любой материнской организации (непосредственной, промежуточной или конечной материнской организации) данного иностранного подразделения. Тот факт, что чистая инвестиция удерживается через промежуточную материнскую организацию, не влияет на характер экономического риска, связанного с валютным риском для конечной материнской организации.

13 Подверженность валютному риску, связанная с чистой инвестицией в иностранное подразделение, может соответствовать критериям применения учета хеджирования для целей консолидированной финансовой отчетности не больше одного раза. Следовательно, если одни и те же чистые активы иностранного подразделения хеджируются несколькими материнскими организациями в пределах группы (например, как непосредственной, так и опосредованной материнской организацией) в отношении одного и того же риска, только одни из этих отношений хеджирования будут соответствовать критериям применения учета хеджирования для их отражения в консолидированной финансовой отчетности конечной материнской организации. Отношения хеджирования, определенные по собственному усмотрению одной материнской организации в ее консолидированной финансовой отчетности, не обязательно должны сохраняться другой материнской организацией более высокого уровня. Однако если они не сохраняются материнской организацией более высокого уровня, учет хеджирования, применяемый материнской организацией более низкого уровня, должен быть элиминирован прежде чем признавать учет хеджирования у материнской организации более высокого уровня.

В каких организациях, входящих в состав группы, может удерживаться инструмент хеджирования

14 Производный или непроизводный инструмент (или сочетание производных и непроизводных инструментов) могут быть определены по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования чистой инвестиции в иностранное подразделение. Инструмент(ы) хеджирования могут удерживаться любой организацией или организациями в составе группы, при условии, что при этом выполняются требования пункта 88 МСФО (IAS) 39 в части определения по усмотрению организации, документального оформления и эффективности отношений хеджирования применительно

к хеджированию чистой инвестиции. В частности, должна иметься четкая документально оформленная стратегия хеджирования группы, ввиду возможности различных определений отношений хеджирования на различных уровнях группы.

15 В целях оценки эффективности изменение стоимости инструмента хеджирования, связанное с валютным риском, должно рассчитываться применительно к функциональной валюте материнской организации, по отношению к функциональной валюте которой оценивается хеджируемый риск, в соответствии с документацией, оформленной в целях учета хеджирования. В зависимости от того, в какой организации удерживается инструмент хеджирования, в отсутствие учета хеджирования общее изменение стоимости могло бы признаваться в составе прибыли или убытка, в прочем совокупном доходе или в обеих статьях. Однако на оценку эффективности не влияет то, признано ли изменение стоимости инструмента хеджирования в составе прибыли или убытка или в прочем совокупном доходе. При применении учета хеджирования вся эффективная часть изменения включается в прочий совокупный доход. На оценку эффективности не влияет ни то, является ли инструмент хеджирования производным или непроизводным инструментом, ни метод консолидации.

Выбытие хеджируемого иностранного подразделения

16 Когда выбывает хеджируемое иностранное подразделение, в консолидированной финансовой отчетности материнской организации в качестве реклассификационной корректировки в отношении инструмента хеджирования из резерва по пересчету иностранной валюты в состав прибыли или убытка следует реклассифицировать сумму, определенную в соответствии с пунктом 102 МСФО (IAS) 39. Указанная сумма представляет собой накопленную сумму прибыли или убытка по инструменту хеджирования, эффективность которого при хеджировании является установленной.

17 Сумма, которая в соответствии с пунктом 48 МСФО (IAS) 21 реклассифицируется в состав прибыли или убытка из резерва по пересчету иностранной валюты, признанного в консолидированной финансовой отчетности материнской организации в отношении чистой инвестиции в данное иностранное подразделение, представляет собой сумму, включенную в резерв по пересчету иностранной валюты данной материнской организации в отношении данного иностранного подразделения. В консолидированной финансовой отчетности конечной материнской организации агрегированная чистая сумма, признанная в резерве по пересчету иностранной валюты в отношении всех иностранных подразделений, не зависит от метода консолидации. Однако метод консолидации, используемый конечной материнской организацией, - прямой или пошаговый⁸⁸, - может повлиять на сумму, включенную в ее резерв по пересчету иностранной валюты в отношении отдельного иностранного подразделения. Использование пошагового метода консолидации может привести к переводу в состав прибыли или убытка суммы, отличающейся от суммы, использованной для оценки эффективности хеджирования. Это различие можно устранить, рассчитав сумму в отношении данного иностранного подразделения, которая возникла бы при использовании прямого метода консолидации. МСФО (IAS) 21 не требует осуществления данной корректировки. Однако такой подход может быть выбран организацией в качестве своей учетной политики, которую следует последовательно применять в отношении всех чистых инвестиций.

⁸⁸ Прямой метод - метод консолидации, при котором финансовая отчетность иностранного подразделения пересчитывается прямо в функциональную валюту конечной материнской организации.

Пошаговый метод - метод консолидации, при котором финансовая отчетность иностранного подразделения сначала пересчитывается в функциональную валюту промежуточной материнской организации (организаций), а затем пересчитывается в функциональную валюту конечной материнской организации (или в валюту представления отчетности, если они отличаются).

Дата вступления в силу

18 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 октября 2008 года или после этой даты. Организация должна применять поправку к пункту 14, внесенную документом «Улучшения МСФО», выпущенным в октябре 2009 года, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Досрочное применение в обоих случаях допускается. Если организация применит данное разъяснение в период, начавшийся до 1 октября 2008 года, или поправку к пункту 14 до 1 июля 2009 года, она должна раскрыть этот факт.

18А *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

18В *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

Переходные положения

19 МСФО (IAS) 8 содержит требования по применению организацией изменения в учетной политике в результате первоначального применения разъяснения. Организация не обязана выполнять данные требования при первом применении настоящего разъяснения. Если организация ранее по собственному усмотрению определила инструмент хеджирования при хеджировании чистых инвестиций, но данное хеджирование не соответствует условиям, при которых можно применять учет хеджирования согласно настоящему разъяснению, организация должна перспективно прекратить учет хеджирования согласно требованиям МСФО (IAS) 39.

Приложение Руководство по применению

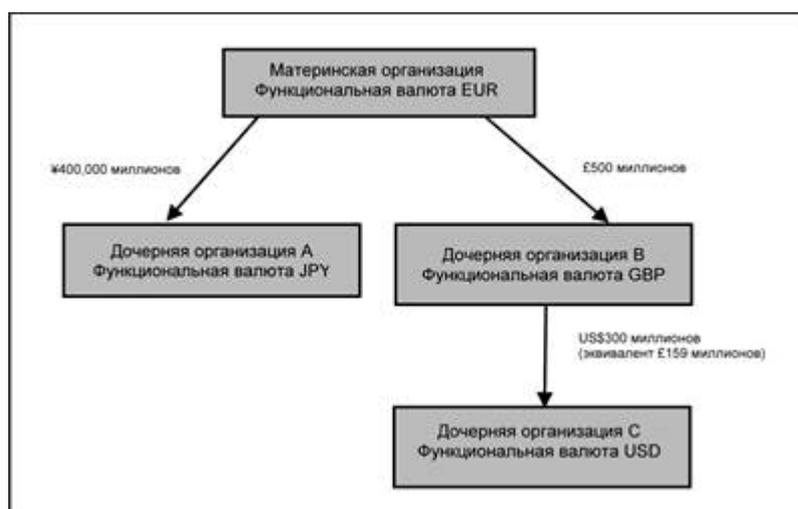
Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.

AG1 Настоящее приложение иллюстрирует применение разъяснения на примере корпоративной структуры, описанной ниже. Во всех случаях описанные отношения хеджирования должны тестироваться на предмет эффективности в соответствии с МСФО (IAS) 39, однако в настоящем приложении указанное тестирование не обсуждается. Материнская организация, являющаяся конечной материнской организацией,

представляет свою консолидированную финансовую отчетность в своей функциональной валюте - евро (EUR). Все дочерние организации находятся в ее полной собственности. Чистая инвестиция материнской организации в дочернюю организацию В (функциональной валютой которой являются фунты стерлингов (GBP)) в размере 500 миллионов фунтов стерлингов включает в себя чистую инвестицию дочерней организации В в дочернюю организацию С (функциональной валютой которой являются доллары США (USD)) в размере 159 миллионов фунтов стерлингов, что эквивалентно 300 миллионов долларов США. Другими словами, чистые активы дочерней организации В, помимо ее инвестиции в дочернюю организацию С, составляют 341 миллион фунтов стерлингов.

Характер хеджируемого риска, применительно к которому организация может по собственному усмотрению определить отношения хеджирования (пункты 10-13)

AG2 Материнская организация может хеджировать свои чистые инвестиции в любую из дочерних организаций А, В или С в отношении валютного риска, связанного с разницей между их соответствующими функциональными валютами (японская иена (JPY), фунты стерлингов и доллары США) и евро. Кроме того, материнская организация может хеджировать валютный риск USD/GBP, связанный с разницей между функциональными валютами дочерней организации В и дочерней организации С. В своей консолидированной финансовой отчетности дочерняя организация В может хеджировать свою чистую инвестицию в дочернюю организацию С в отношении валютного риска между их функциональными валютами - долларами США и фунтами стерлингов. В следующих примерах хеджируемый риск определяется по усмотрению организации как риск изменения текущего валютного курса, поскольку инструменты хеджирования не являются производными. Если бы инструментами хеджирования были форвардные договоры, материнская организация могла бы по собственному усмотрению определить в качестве хеджируемого риск изменения форвардного валютного курса.



Сумма объекта хеджирования, которая может быть включена в определенные по усмотрению организации отношения хеджирования (пункты 10-13)

AG3 Материнская организация желает хеджировать валютный риск в отношении своей чистой инвестиции в дочернюю организацию С. Предположим, что у дочерней организации А есть внешние займы в размере 300 миллионов долларов США. Чистые активы дочерней организации А на начало отчетного периода составляют 400 000 миллионов японских йен, включая поступления от внешних займов в размере 300 миллионов долларов США.

AG4 Объектом хеджирования может быть сумма чистых активов, равная или меньшая чем балансовая стоимость чистой инвестиции материнской организации в дочернюю организацию С (300 миллионов долларов США) в ее консолидированной финансовой отчетности. В своей консолидированной финансовой отчетности материнская организация может по собственному усмотрению определить внешние займы в дочерней организации А в размере 300 миллионов долларов США в качестве инструмента хеджирования риска изменения текущего курса EUR/USD, связанного с чистой инвестицией материнской организации в сумму US\$300 миллионов чистых активов дочерней организации С. В этом случае как разница от изменения курса EUR/USD в отношении внешних займов в дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США, так и разница от изменения курса EUR/USD в отношении чистой инвестиции в дочернюю организацию С в сумме 300 миллионов долларов США, включаются в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнской организации после применения учета хеджирования.

AG5 В отсутствие учета хеджирования общая разница от изменения курса USD/EUR в отношении внешних займов в дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США была бы признана в консолидированной финансовой отчетности материнской организации следующим образом:

- разница, связанная с изменением текущего курса USD/JPY, пересчитанная в евро, будет признана в составе прибыли или убытка, и
- разница, связанная с изменением текущего курса JPY/EUR, будет признана в составе прочего совокупного дохода.

В качестве альтернативы определению отношений хеджирования, описанному в пункте AG4, в своей консолидированной финансовой отчетности материнская организация может по собственному усмотрению определить внешние займы в дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США в качестве инструмента хеджирования риска изменения текущего курса GBP/USD, возникающего ввиду различия между функциональными валютами дочерней организации С и дочерней организации В. В этом случае общая разница от изменения курса USD/EUR в отношении внешних займов в дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США будет признана в консолидированной финансовой отчетности материнской организации следующим образом:

- разница, связанная с изменением текущего курса GBP/USD, будет признана в составе резерва по пересчету иностранной валюты в отношении дочерней организации С,
- разница, связанная с изменением текущего курса GBP/JPY, пересчитанная в евро, будет признана в составе прибыли или убытка, и

- разница, связанная с изменением текущего курса JPY/EUR, будет признана в составе прочего совокупного дохода.

AG6 Материнская организация в своей консолидированной финансовой отчетности не вправе по собственному усмотрению определить внешние займы в дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США в качестве инструмента хеджирования как риска изменения текущего курса EUR/USD, так и риска изменения текущего курса GBP/USD. Один инструмент может быть определен по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования одного и того же риска только один раз. Дочерняя организация В не вправе применить учет хеджирования в своей консолидированной финансовой отчетности, потому что инструмент хеджирования удерживается за пределами группы, включающей дочернюю организацию В и дочернюю организацию С.

В каких организациях, входящих в состав группы, может удерживаться инструмент хеджирования (пункты 14 и 15)?

AG7 Как указано в пункте AG5, в отсутствие учета хеджирования общее изменение стоимости внешних займов в дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США в отношении валютного риска было бы отражено частично в составе прибыли или убытка (риск изменения текущего курса USD/JPY), а частично - в составе прочего совокупного дохода (риск изменения текущего курса EUR/JPY) в консолидированной финансовой отчетности материнской организации. Для целей оценки эффективности отношений хеджирования, определенных по усмотрению организации согласно пункту AG4, должны учитываться обе указанные суммы, потому что изменение стоимости как инструмента хеджирования, так и объекта хеджирования рассчитывается исходя из соотношения евро - функциональной валюты материнской организации и доллара США - функциональной валюты дочерней организации С в соответствии с документацией по хеджированию. Выбор метода консолидации (т. е. прямой метод или пошаговый метод) не влияет на оценку эффективности хеджирования.

Суммы, реклассифицированные в состав прибыли или убытка при выбытии иностранного подразделения (пункты 16 и 17)

AG8 При выбытии дочерней организации С следующие суммы реклассифицируются в состав прибыли или убытка из состава резерва по пересчету иностранной валюты (РПИВ) в консолидированной финансовой отчетности материнской организации:

(а) в отношении внешних займов дочерней организации А в сумме 300 миллионов долларов США, величина, идентифицируемая в соответствии с МСФО (IAS) 39, т. е. общее изменение стоимости в отношении валютного риска, которое было признано в составе прочего совокупного дохода как эффективная часть хеджирования; и

(б) в отношении чистой инвестиции в дочернюю организацию С в сумме 300 миллионов долларов США, величина, определяемая в зависимости от метода консолидации, применяемого организацией. Если материнская организация использует прямой метод, то ее РПИВ в отношении дочерней организации С будет определяться непосредственно на основе обменного курса EUR/USD. Если материнская организация

использует пошаговый метод, то ее РПИВ в отношении дочерней организации С будет определяться величиной РПИВ, признанной дочерней организацией В исходя из курса GBP/USD и пересчитанной в функциональную валюту материнской организации с использованием курса EUR/GBP. Использование материнской организацией пошагового метода консолидации в предшествующие периоды не требует от нее или не препятствует ей определять сумму РПИВ, которая будет реклассифицирована при выбытии дочерней организации С, как величину, которую она признала бы, если бы всегда использовала прямой метод, в зависимости от ее учетной политики.

Хеджирование нескольких иностранных подразделений (пункты 11, 13 и 15)

AG9 Следующие примеры показывают, что в консолидированной финансовой отчетности материнской организации, риск, который может хеджироваться, всегда является риском, возникающим в связи с разницей между ее функциональной валютой (евро) и функциональными валютами дочерних организаций В и С. Независимо от того, как по усмотрению организации определены отношения хеджирования, в случае, если хеджируются оба иностранных подразделения, максимальными суммами, которые могут быть определены в эффективных отношениях хеджирования, результат которых будет включен в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнской организации, являются 300 миллионов долларов США в отношении риска EUR/USD и 341 миллион фунтов стерлингов в отношении риска EUR/GBP. Прочие изменения стоимости в результате изменения валютных курсов включаются в состав консолидированной прибыли или убытка материнской организации. Конечно, материнская организация может по собственному усмотрению определить 300 миллионов долларов США для хеджирования только риска изменения текущего курса USD/GBP, или 500 миллионов фунтов стерлингов для хеджирования только риска изменения текущего курса GBP/EUR.

Материнская организация удерживает инструменты хеджирования риска изменения как курса USD, так и курса GBP

AG10 Материнская организация может пожелать хеджировать валютный риск в отношении своих чистых инвестиций как в дочернюю организацию В, так и в дочернюю организацию С. Предположим, что материнская организация удерживает подходящие инструменты, выраженные в долларах США и фунтах стерлингов, которые она может по собственному усмотрению определить в качестве инструментов хеджирования своих чистых инвестиций в дочернюю организацию В и дочернюю организацию С. Варианты отношений хеджирования, которые материнская организация может по собственному усмотрению определить в своей консолидированной финансовой отчетности, включают следующие, но не ограничиваются только ими:

(а) инструмент на сумму 300 миллионов долларов США может быть по усмотрению организации определен в качестве инструмента хеджирования чистой инвестиции в дочернюю организацию С в сумме 300 миллионов долларов США; при этом в качестве хеджируемого риска будет определен риск изменения текущего курса между функциональными валютами материнской организации и дочерней организации С (EUR/USD). Одновременно организация может по собственному усмотрению определить

инструмент на сумму до 341 миллиона фунтов стерлингов в качестве инструмента хеджирования чистых инвестиций в дочернюю организацию В в сумме 341 миллион фунтов стерлингов; при этом в качестве хеджируемого риска будет определен риск изменения текущего курса между функциональными валютами материнской организации и дочерней организации В (EUR/GBP).

(b) инструмент на сумму 300 миллионов долларов США может быть по усмотрению организации определен в качестве инструмента хеджирования чистых инвестиций в дочернюю организацию С в сумме 300 миллионов долларов США; при этом в качестве хеджируемого риска может быть обозначен риск изменения текущего курса между функциональными валютами дочерней организации В и дочерней организации С (GBP/USD). Одновременно организация может по собственному усмотрению определить инструмент на сумму до 500 миллионов фунтов стерлингов в качестве инструмента хеджирования чистой инвестиции в дочернюю организацию В в сумме 500 миллионов фунтов стерлингов; при этом в качестве хеджируемого риска будет определен риск изменения текущего курса между функциональными валютами материнской организации и дочерней организации В (EUR/GBP).

AG11 Риск EUR/USD, возникающий в отношении чистой инвестиции материнской организации в дочернюю организацию С, отличается от риска EUR/GBP, возникающего в отношении чистой инвестиции материнской организации в дочернюю организацию В. Однако в случае, описанном в пункте AG10(a), посредством определения по собственному усмотрению удерживаемого ею инструмента хеджирования, выраженного в USD, материнская организация уже полностью хеджировала риск EUR/USD, возникающий в отношении ее чистой инвестиции в дочернюю организацию С. Если бы материнская организация также определила по собственному усмотрению удерживаемый ею инструмент, выраженный в GBP, в качестве инструмента хеджирования своей чистой инвестиции в дочернюю организацию В в сумме 500 миллионов фунтов стерлингов, часть указанной чистой инвестиции в размере 159 миллионов фунтов стерлингов, представляющая собой эквивалент в GBP ее чистой инвестиции в USD в дочернюю организацию С, был бы дважды хеджирован в отношении риска GBP/EUR в консолидированной финансовой отчетности материнской организации.

AG12 В случае, описанном в пункте AG10(b), если материнская организация по собственному усмотрению определяет в качестве хеджируемого риска риск изменения текущего курса между функциональными валютами дочерней организации В и дочерней организации С (GBP/USD), то только часть изменения стоимости ее инструмента хеджирования на сумму 300 миллионов долларов США, относящаяся к изменению курса GBP/USD, включается в резерв по пересчету иностранной валюты материнской организации в отношении дочерней организации С. Остальная часть этого изменения (эквивалентная влиянию изменения курса GBP/EUR на сумму в 159 миллионов фунтов стерлингов) включается в состав консолидированной прибыли или убытка материнской организации в соответствии с пунктом AG5. Поскольку определенный по усмотрению организации риск изменения курса USD/GBP между функциональными валютами дочерних организаций В и С не включает риск изменения курса GBP/EUR, материнская организация также может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования свою чистую инвестицию в дочернюю организацию В на сумму до 500 миллионов фунтов стерлингов; при этом в качестве хеджируемого риска будет определен риск изменения текущего курса между функциональными валютами материнской организации и дочерней организации В (GBP/EUR).

Дочерняя организация В удерживает инструмент хеджирования риска изменения курса USD

AG13 Предположим, что дочерняя организация В имеет внешний долг в сумме 300 миллионов долларов США, поступления от которого были переданы материнской организации в качестве внутригруппового займа, выраженного в фунтах стерлингов. Поскольку как активы, так и обязательства дочерней организации В увеличились на 159 миллионов фунтов стерлингов, ее чистые активы не изменились. Дочерняя организация В может в своей консолидированной финансовой отчетности по собственному усмотрению определить внешний долг в качестве инструмента хеджирования риска изменения курса GBP/USD по своей чистой инвестиции в дочернюю организацию С. Материнская организация может сохранить определение указанного инструмента в качестве инструмента хеджирования риска изменения курса GBP/USD по своей чистой инвестиции в дочернюю организацию С в сумме 300 миллионов долларов США, сделанное дочерней организацией В (см. пункт 13); при этом материнская организация может также по собственному усмотрению определить удерживаемый ею инструмент, выраженный в GBP, в качестве инструмента хеджирования всей своей чистой инвестиции в дочернюю организацию В, составляющей 500 миллионов фунтов стерлингов. Первые из указанных отношений хеджирования, определенные по собственному усмотрению дочерней организацией В, будут оцениваться применительно к функциональной валюте дочерней организации В (фунты стерлингов), а вторые отношения хеджирования, определенные по собственному усмотрению материнской организацией, будут оцениваться применительно к функциональной валюте материнской организации (евро). В этом случае в консолидированной финансовой отчетности материнской организации инструмент хеджирования, выраженный в USD, хеджирует только риск изменения курса GBP/USD, связанный с чистой инвестицией материнской организации в дочернюю организацию С, но не весь риск изменения курса EUR/USD. Следовательно, в консолидированной финансовой отчетности материнской организации может хеджироваться весь риск изменения курса EUR/GBP, связанный с чистой инвестицией материнской организации в дочернюю организацию В на сумму 500 миллионов фунтов стерлингов.

AG14 Однако следует также рассмотреть учет займа материнской организации в размере 159 миллионов фунтов стерлингов, причитающегося к уплате дочерней организации В. Если заем, причитающийся к уплате материнской организацией, не рассматривается как часть ее чистой инвестиции в дочернюю организацию В, потому что он не отвечает условиям пункта 15 МСФО (IAS) 21, курсовая разница от изменения курса GBP/EUR, возникающая при его пересчете, будет включена в консолидированную прибыль или убыток материнской организации. Если заем в размере 159 миллионов фунтов стерлингов, причитающийся к уплате дочерней организации В, рассматривается как часть чистой инвестиции материнской организации, указанная чистая инвестиция составит только 341 миллион фунтов стерлингов, и сумма, которую материнская организация может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования в отношении риска изменения курса GBP/EUR, соответственно уменьшится с 500 миллионов фунтов стерлингов до 341 миллиона фунтов стерлингов.

AG15 Если материнская организация не сохраняет отношения хеджирования, определенные по собственному усмотрению дочерней организацией В, то материнская организация может по собственному усмотрению определить внешние займы дочерней организации В в сумме 300 миллионов долларов США в качестве инструмента хеджирования своей чистой инвестиции в дочернюю организацию С на сумму 300 миллионов долларов США в отношении риска изменения курса EUR/USD, и в то же время по собственному усмотрению определить удерживаемый ею самой инструмент,

выраженный в GBP, в качестве инструмента хеджирования чистой инвестиции в дочернюю организацию В только на сумму до 341 миллиона фунтов стерлингов. В этом случае эффективность обоих отношений хеджирования будет рассчитываться применительно к функциональной валюте материнской организации (евро). Следовательно, в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнской организации будут включены как изменение стоимости внешних займов дочерней организации В, связанное с изменением курса USD/GBP, так и изменение стоимости займа материнской организации, причитающегося к уплате дочерней организации В, связанное с изменением курса GBP/EUR (сумма двух этих величин эквивалентна изменению стоимости, связанному с изменением курса USD/EUR). Поскольку материнская организация уже полностью хеджировала риск EUR/USD, возникающий в связи с ее чистой инвестицией в дочернюю организацию С, она может хеджировать риск изменений курса EUR/GBP в отношении своей чистой инвестиции в дочернюю организацию В только на сумму до 341 миллиона фунтов стерлингов.

*Приложение 56
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 17 «Распределение неденежных активов собственникам»

Ссылки

- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотренный в 2008 году),
- МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»,
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»,
- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»,
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»

Исходная информация

1 Иногда организация распределяет активы, отличные от денежных средств (неденежные активы) в качестве дивидендов в пользу своих собственников⁸⁹, действующих в этом качестве. В таких ситуациях организация также может предоставить своим собственникам выбор получить неденежные активы либо их денежную альтернативу. КРМФО получил запросы на подготовку руководства в отношении того, как организация должна вести учет такого распределения.

⁸⁹ Пункт 7 МСФО (IAS) 1 определяет собственников как держателей инструментов, классифицируемых как долевыe.

2 Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не предоставляют руководство в отношении того, как организация должна оценивать распределение активов в пользу своих собственников (обычно именуемые как дивиденды). МСФО (IAS) 1 требует, чтобы организация предоставляла информацию о дивидендах, признанных в качестве распределения активов в пользу собственников либо в отчете об изменениях в собственном капитале, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

Сфера применения

3 Настоящее Разъяснение применяется к следующим типам невозвратных распределений организацией активов в пользу своих собственников, действующих в этом качестве:

(а) распределение неденежных активов (например, объектов основных средств, бизнеса, как определено в МСФО (IFRS) 3, долей владения в другой организации или выбывающих группах, как определено в МСФО (IFRS) 5); и

(б) распределение, при котором собственникам предоставляется выбор на получение неденежных активов либо их денежной альтернативы.

4 Настоящее Разъяснение применяется только к распределению, при котором все собственники одного и того же класса долевыx инструментов рассматриваются одинаково.

5 Настоящее Разъяснение не применяется к распределению неденежных активов, которые в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами до и после распределения. Это исключение применяется к отдельной, индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности организации, которая осуществляет распределение.

6 В соответствии с пунктом 5 настоящее Разъяснение не применяется в том случае, когда неденежные активы в конечном счете контролируются до распределения теми же сторонами, что и после распределения. В пункте В2 МСФО (IFRS) 3 указано, что «Группа физических лиц рассматривается как контролирующая некую организацию в том случае, если в результате соглашения они коллективно обладают полномочиями определять финансовую и операционную политику этой организации с целью получения выгоды от ее деятельности». Следовательно, для того, чтобы распределение не соответствовало условиям сферы применения настоящего Разъяснения на том основании, что активы до распределения контролируются теми же сторонами, что и после распределения, группа

индивидуальных акционеров, получающих распределяемые активы, должна иметь такие конечные коллективные полномочия в отношении организации, осуществляющей распределение, в результате соглашения.

7 В соответствии с пунктом 5 настоящее Разъяснение не применяется в случае, если организация распределяет некоторые доли владения в дочерней организации, но сохраняет за собой контроль над дочерней организацией. Организация, осуществляющая распределение, в результате которого она признает долю меньшинства в своей дочерней организации, ведет учет распределения в соответствии с МСФО (IFRS) 10.

8 Настоящее разъяснение рассматривает только порядок учета, который ведется организацией, осуществляющей распределение неденежных активов. Оно не рассматривает порядок учета, который ведется акционерами, получающими такие распределяемые активы.

Вопросы

9 Когда организация объявляет о распределении и имеет обязанность по распределению соответствующих активов в пользу своих собственников, она должна признать обязательство в отношении дивиденда, подлежащего выплате. Следовательно, настоящее разъяснение рассматривает следующие вопросы:

(a) В каких случаях организация должна признавать дивиденд, подлежащий выплате?

(b) Как организация должна оценивать дивиденд, подлежащий выплате?

(c) Когда организация погашает подлежащий выплате дивиденд, как она должна учитывать различие между балансовой стоимостью распределенных активов и балансовой стоимостью подлежащего выплате дивиденда?

Консенсус

В каких случаях следует признавать подлежащий выплате дивиденд

10 Обязательство по выплате дивиденда должно признаваться, когда дивиденд должным образом утвержден и более не остается на усмотрении организации, то есть на дату:

(a) когда объявление о выплате дивиденда, например, руководством или советом директоров, утверждено соответствующими уполномоченными лицами, например, акционерами, если юрисдикция требует такого утверждения, или

(b) когда дивиденд объявлен, например, руководством или советом директоров, если юрисдикция не требует дальнейшего утверждения.

Оценка подлежащего выплате дивиденда

11 Организация должна измерить обязательство по распределению неденежных активов в качестве дивиденда в пользу своих собственников по справедливой стоимости распределяемых активов.

12 Если организация предоставляет своим собственникам выбор на получение неденежного актива либо его денежной альтернативы, организация должна оценить подлежащий выплате дивиденд, рассмотрев и справедливую стоимость каждой альтернативы, и соответствующую вероятность выбора собственниками каждой из альтернатив.

13 В конце каждого отчетного периода и на дату погашения организация должна рассмотреть и откорректировать балансовую стоимость подлежащего выплате дивиденда, при этом любые изменения в балансовой стоимости подлежащего выплате дивиденда признаются в составе собственного капитала как корректировки на сумму распределения.

Порядок учета любых различий между балансовой стоимостью распределяемых активов и балансовой стоимостью подлежащего выплате дивиденда в случае, когда организация погашает подлежащий выплате дивиденд

14 В случае, когда организация погашает подлежащий выплате дивиденд, она должна признать в составе прибыли или убытка разницу, если таковая имеется, между балансовой стоимостью распределяемых активов и балансовой стоимостью дивиденда, подлежащего выплате.

Представление и раскрытие

15 Организация должна представить разницу, описанную в пункте 14, как отдельную статью в составе прибыли или убытка.

16 Организация должна раскрыть следующую информацию, если применимо:

(а) балансовую стоимость дивиденда, подлежащего выплате на начало и конец периода; и

(б) увеличение или уменьшение в балансовой стоимости, признанной в периоде в соответствии с пунктом 13, в результате изменения справедливой стоимости распределяемых активов.

17 Если после конца отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску организация объявляет выплату дивиденда в виде распределения неденежных активов, она должна раскрыть:

(а) характер распределяемых активов;

(b) балансовую стоимость распределяемых активов на конец отчетного периода; и

(c) справедливую стоимость распределяемых активов на конец отчетного периода, если она отличается от их балансовой стоимости, и информацию о методе(ах), использованном(ых) для оценки данной справедливой стоимости в соответствии с пунктами 93(b), (d), (g) и (i) и 99 МСФО (IFRS) 13.

Дата вступления в силу

18 Организация должна применять настоящее разъяснение перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Ретроспективное применение не допускается. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2009 года, то она обязана раскрыть этот факт, а также применить МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году), МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок, внесенных в мае 2008 года) и МСФО (IFRS) 5 (с учетом поправок, внесенных настоящим Разъяснением).

19 МСФО (IFRS) 10, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10.

20 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 17. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

*Приложение 57
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов покупателями»

Ссылки:

- Концепция подготовки и представления финансовой отчетности⁹⁰,
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» (пересмотренный в 2008 году),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,

- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг».

⁹⁰ В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

Исходная информация

1 В сфере коммунальных услуг организация может получать от своих покупателей объекты основных средств, которые должны использоваться для подключения этих покупателей к сети и обеспечения их постоянным доступом к поставкам товаров, таких как электроэнергия, газ или вода. В иных случаях организация может получать от покупателей денежные средства для приобретения или сооружения таких объектов основных средств. Обычно от покупателей требуется дополнительная оплата за потребление товаров или услуг, основанная на объемах их использования.

2 Передача активов покупателями может также иметь место и в отраслях, не связанных с коммунальным обслуживанием. Например, организация, приобретающая услуги внешнего подрядчика в области информационных технологий, может передать свои имеющиеся объекты основных средств этому внешнему подрядчику.

3 В некоторых случаях сторона, передающая актив, может не быть той организацией, которая в конечном итоге получит постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам и станет получателем этих товаров или услуг. Однако, для удобства в настоящем разъяснении организация, передающая актив, считается покупателем.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение применяется к учету передачи объектов основных средств организациями, которые получают такие объекты от своих покупателей.

5 Соглашения, попадающие в сферу применения настоящего разъяснения - это соглашения, по которым организация получает от покупателя объект основных средств, который она должна затем использовать либо для подключения покупателя к сети, либо для предоставления ему постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.

6 Настоящее разъяснение также применяется к соглашениям, по которым организация получает от покупателя денежные средства, которые затем должны использоваться исключительно для сооружения или приобретения объекта основных средств, а организация должна затем использовать этот объект основных средств либо для

подключения покупателя к сети, либо для предоставления покупателю постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.

7 Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, по которым передача актива представляет собой либо государственную субсидию в соответствии с МСФО (IAS) 20, либо инфраструктуру, используемую в концессионном соглашении на предоставление услуг, которое входит в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

8 В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

(a) Соответствует ли объект определению актива?

(b) Если объект соответствует определению актива, каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?

(c) Если объект основных средств при первоначальном признании оценивается по справедливой стоимости, каким образом следует учитывать получающуюся в результате кредитовую часть?

(d) Как организация должна отражать в учете передачу денежных средств от своего покупателя?

Консенсус

Соответствует ли объект определению актива?

9 Когда организация получает от покупателя объект основных средств, она обязана оценить, отвечает ли переданный объект определению актива, предложенному в «Концепции». В пункте 49(a) «Концепции»⁹¹ говорится, что «актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлого события, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию». Во многих обстоятельствах организация получает право собственности на переданный объект основных средств. Однако, при определении того, существует ли актив, право собственности не играет ключевой роли. Следовательно, если покупатель продолжает контролировать переданный объект, соответствия определению актива нет, несмотря на передачу прав собственности.

⁹¹ В «Концептуальных основах» пункт 4.4(a).

10 Организация, контролирующая актив, обычно может распоряжаться этим активом по своему усмотрению. Например, организация может обменять этот актив на другие активы, использовать его для производства товаров или услуг, взимать плату с других лиц за право пользования этим активом, использовать его для урегулирования обязательств, продолжать владеть им или распределить его собственникам. Организация, получающая от покупателя объект основных средств, при оценке контроля над переданным объектом должна принимать во внимание все соответствующие факты и обстоятельства. Например, несмотря на то, что организация должна использовать переданный объект основных средств для предоставления покупателю услуг одного или нескольких видов, у нее может появиться возможность самостоятельно определять порядок использования и обслуживания, а также срок замены переданного объекта основных средств. В таком случае организация обычно приходит к выводу, что она контролирует переданный объект основных средств.

Каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?

11 Если организация приходит к выводу, что объект соответствует определению актива, она должна признать переданный актив как объект основных средств в соответствии с параграфом 7 МСФО (IAS) 16 и оценить его стоимость при первоначальном признании по его справедливой стоимости в соответствии с пунктом 24 данного стандарта.

Каким образом следует отражать в учете кредитовую часть операции?

12 В нижеприведенном обсуждении делается допущение о том, что организация, получающая объект основных средств, пришла к выводу, что переданный объект должен быть признан и оценен в соответствии с пунктами 9-11.

13 В пункте 12 МСФО (IAS) 18 говорится, что «При продаже товаров или оказании услуги в обмен на не аналогичные им товары или услуги обмен рассматривается как операция, создающая выручку». По условиям соглашений, входящих в сферу применения настоящего разъяснения, передача объекта основных средств будет представлять собой обмен на неаналогичные товары или услуги. Следовательно, организация должна признать выручку в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Определение отдельно идентифицируемых услуг

14 Организация может согласиться в обмен на переданный объект основных средств предоставить услуги одного или нескольких видов, таких как подключение покупателя к сети, предоставление покупателю постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо и то, и другое. В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18 организация должна определить отдельно идентифицируемые услуги, включенные в соглашение.

15 Признаки, которые указывают на то, что подключение покупателя к сети представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, включают:

(a) подключение к услуге выполняется для покупателя и представляет собой отдельную стоимость для данного покупателя;

(b) справедливая стоимость этого подключения к услуге может быть надежно оценена.

16 Признаком того, что предоставление покупателю постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, является то, что в будущем покупатель, осуществивший передачу актива, получает постоянный доступ, товары или услуги, или и то, и другое, по ценам ниже, чем если бы он не передавал объект основных средств.

17 Напротив, признаком, указывающим на то, что обязанность предоставить покупателю постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам возникает вследствие условий операционной лицензии организации или иного нормативного акта, а не из соглашения о передаче объекта основных средств, является ситуация, при которой покупатели, осуществившие передачу актива, платят ту же цену за предоставление постоянного доступа, поставку товаров или услуг, или и то, и другое, что и покупатели, которые не осуществляли передачу актива.

Признание выручки

18 Если идентифицируется лишь один вид услуг, организация должна признать выручку на момент оказания услуг в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 18.

19 Если идентифицируется два или несколько видов отдельно идентифицируемых услуг, пункт 13 МСФО (IAS) 18 требует, чтобы на каждый вид услуг была распределена справедливая стоимость совокупного возмещения, полученного или подлежащего получению в соответствии с договором, а затем к каждому виду услуг применяются критерии признания, изложенные в МСФО (IAS) 18.

20 Если в качестве части соглашения идентифицируется долгосрочная услуга, срок признания выручки по этой услуге обычно определяется исходя из условий соглашения с покупателем. Если в соглашении не указан период, выручка должна признаваться на протяжении периода, не превышающего срок полезного использования переданного актива, использованного для оказания долгосрочной услуги.

Как организация должна отражать в учете передачу денежных средств от своего покупателя

21 Когда организация получает денежные средства от покупателя, в соответствии с пунктом 6 она обязана оценить, входит ли данное соглашение в сферу применения настоящего разъяснения. Если да, организация должна оценить, отвечает ли определению актива в соответствии с пунктами 9 и 10 возведенный или приобретенный объект основных средств. При наличии соответствия определению актива организация должна признать этот объект основных средств по первоначальной стоимости в соответствии с

МСФО (IAS) 16, а также в соответствии с пунктами 13-20 должна признать выручку в размере полученных от покупателя денежных средств.

Дата вступления в силу и переходные положения

22 Организация должна применять настоящее разъяснение перспективно в отношении переданных от покупателей активов, которые были получены 1 июля 2009 года или после этой даты. Досрочное применение допускается при условии, что соответствующие результаты оценки стоимости и другая информация, необходимая для применения настоящего разъяснения к прошлым операциям по передаче активов, были получены на момент осуществления соответствующей передачи активов. Организация должна раскрыть дату, начиная с которой она применяет настоящее разъяснение.

*Приложение 58
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19

«Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»

Ссылки

- *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности*⁹²,
- МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»,
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»,
- МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»,
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

⁹² В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

Исходная информация

1 Возможна ситуация, когда должник и кредитор пересматривают условия финансового обязательства, в результате чего обязательство полностью или частично погашается за счет выпуска должником в пользу кредитора собственных долевого инструментов. Такие операции также известны как «обмен долговых обязательств на долевого инструменты». КРМФО получил запросы на разъяснение порядка учета таких операций.

Сфера применения

2 Настоящее Разъяснение рассматривает порядок учета, используемый организацией, когда имеет место пересмотр условий финансового обязательства, в результате которого организация выпускает долевого инструменты в пользу кредитора организации с целью полного или частичного погашения данного финансового обязательства. Разъяснение не рассматривает порядок учета, используемый кредитором.

3 Организация не вправе применять настоящее Разъяснение к операциям в следующих ситуациях:

(а) кредитор также является, прямо или опосредованно, акционером организации и действует в качестве такового существующего акционера.

(b) одна и та же сторона или стороны контролируют кредитора и организацию как до, так и после операции, и по существу эта операция предусматривает распределение капитала организацией или вложение капитала в организацию.

(с) погашение финансового обязательства посредством выпуска обыкновенных акций производится согласно первоначальным условиям этого финансового обязательства.

Вопросы

4 Настоящее Разъяснение рассматривает следующие вопросы:

(а) Являются ли долевого инструменты, выпущенные организацией с целью полного или частичного погашения финансового обязательства, «выплаченным возмещением» в соответствии с пунктом 41 МСФО (IAS) 39?

(b) Каким образом организация должна первоначально оценить долевого инструменты, выпущенные с целью погашения такого финансового обязательства?

(с) Каким образом организация должна отразить в учете разницу между балансовой стоимостью погашенного финансового обязательства и первоначальной оценкой выпущенных долевых инструментов?

Консенсус

5 Выпуск организацией долевых инструментов в пользу кредитора с целью полного или частичного погашения финансового обязательства представляет собой выплаченное возмещение в соответствии с пунктом 41 МСФО (IAS) 39. Организация должна исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении тогда и только тогда, когда оно погашено в соответствии с пунктом 39 МСФО (IAS) 39.

6 При первоначальном признании долевых инструментов, выпущенных в пользу кредитора с целью полного или частичного погашения финансового обязательства, организация должна оценить их по справедливой стоимости выпущенных долевых инструментов, кроме тех случаев, когда эта справедливая стоимость не поддается надежной оценке.

7 Если справедливая стоимость выпущенных долевых инструментов не поддается надежной оценке, эти долевые инструменты должны оцениваться таким образом, чтобы отразить справедливую стоимость погашенного финансового обязательства. При оценке справедливой стоимости погашенного финансового обязательства, подлежащего погашению по требованию кредитора (например, депозита до востребования), пункт 47 МСФО (IFRS) 13 не применяется.

8 В случае если погашается только часть финансового обязательства, организация должна оценить, связано ли выплаченное возмещение в какой-либо части с изменением условий по той части обязательства, которая остается непогашенной. Если выплаченное возмещение в какой-либо части связано с изменением условий по оставшейся части обязательства, то организация должна распределить выплаченное возмещение между погашенной частью обязательства и частью обязательства, которая остается непогашенной. Осуществляя такое распределение, организация должна принять во внимание все уместные факты и обстоятельства, связанные с такой операцией.

9 Разница между балансовой стоимостью погашенного финансового обязательства (или погашенной части финансового обязательства) и величиной выплаченного возмещения должна быть признана в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 41 МСФО (IAS) 39. Выпущенные долевые инструменты подлежат первоначальному признанию и оценке на дату погашения финансового обязательства (или части данного обязательства).

10 Когда погашается только часть финансового обязательства, возмещение подлежит распределению в соответствии с пунктом 8. Возмещение, распределенное на оставшуюся часть обязательства, должно учитываться при оценке того, претерпели ли условия по указанной оставшейся части обязательства существенные изменения. Если условия по оставшейся части обязательства претерпели существенные изменения, то организация должна отразить в учете эти изменения как погашение первоначального обязательства и признание нового обязательства в соответствии с требованиями пункта 40 МСФО (IAS) 39.

11 Прибыль или убыток, признанные в соответствии с пунктами 9 и 10, организация должна раскрыть отдельной статьей в составе прибыли или убытка или в примечаниях.

Дата вступления в силу и переходные положения

12 Организация должна применять настоящее Разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее Разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2010 года, она должна раскрыть этот факт.

13 Организация должна применить изменение в учетной политике в соответствии с МСФО (IAS) 8 с начала наиболее раннего из представленных сравнительных периодов.

14 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

15 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункт 7. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

16 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

17 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

*Приложение 59
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 20

«Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения»

Ссылки

- *Концептуальные основы финансовой отчетности,*
- МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*»,
- МСФО (IAS) 2 «*Запасы*»,
- МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*»,

Исходная информация

1 При разработке месторождений полезных ископаемых открытым способом организациям может потребоваться удалить пустые породы («вскрышные породы»), чтобы получить доступ к запасам полезных ископаемых. Данная деятельность по удалению пустых пород известна как «вскрышные работы».

2 На этапе освоения месторождения (до начала добычи) затраты на вскрышные работы, как правило, капитализируются в составе амортизируемой первоначальной стоимости относящихся к месторождению строительных, подготовительных и горно-капитальных работ. После начала эксплуатации месторождения данные капитализированные затраты амортизируются на систематической основе, обычно используя способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

3 Горнодобывающая организация может продолжать деятельность по удалению вскрышных пород и нести затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации месторождения.

4 Порода, удаленная при проведении вскрышных работ на этапе добычи, не обязательно представляет собой только шлаковые породы; зачастую это сочетание руды и пустых пород. Соотношение руды к пустой породе может варьироваться от настолько низкого, что добыча руды экономически нецелесообразна, до настолько высокого, что добыча будет прибыльной. Удаление пород с низким соотношением руды к пустым породам может дать некоторое количество пригодного материала, который может быть использован для производства запасов. При удалении этих пород также может быть получен доступ к более глубоким пластам пород, в которых соотношение руды к пустым породам выше. Таким образом, организация может извлечь двойную выгоду из проведения вскрышных работ: добыча пригодной к использованию руды, которая может быть использована для производства запасов, и улучшенный доступ к дополнительным объемам полезных ископаемых, которые могут быть добыты в будущих периодах.

5 Настоящее разъяснение рассматривает, когда и каким образом следует отдельно учитывать две указанные выгоды, получаемые от проведения вскрышных работ, а также как следует проводить первоначальную и последующую оценку данных выгод.

Сфера применения

6 Настоящее разъяснение применяется в отношении затрат на удаление пустых пород, которые возникают при открытых разработках на этапе эксплуатации месторождения («затраты на вскрышные работы на этапе добычи»).

Вопросы

7 В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

- (a) признание затрат на вскрышные работы эксплуатационного периода в качестве актива;
- (b) первоначальная оценка актива, связанного со вскрышными работами; и
- (c) последующая оценка актива, связанного со вскрышными работами.

Консенсус

Признание затрат на вскрышные работы эксплуатационного периода в качестве актива

8 Если выгода от проведения вскрышных работ реализуется в форме произведенных запасов, организация должна учитывать затраты на осуществление данных работ в соответствии с принципами МСФО (IAS) 2 «Запасы». Если выгода представляет собой улучшенный доступ к рудному телу, организация признает данные затраты в качестве внеоборотного актива при условии соблюдения критериев пункта 9 ниже. В рамках настоящего разъяснения данный внеоборотный актив обозначается как «актив, связанный со вскрышными работами».

9 Организация должна признать актив, связанный со вскрышными работами, тогда и только тогда, когда соблюдаются все следующие критерии:

- (a) представляется вероятным, что будущая экономическая выгода, связанная с проведением вскрышных работ (улучшенный доступ к рудному телу), поступит в организацию;
- (b) организация может идентифицировать тот компонент рудного тела, к которому был улучшен доступ; и
- (c) затраты, связанные с проведением вскрышных работ, которые относятся к данному компоненту, могут быть надежно оценены.

10 Актив, связанный со вскрышными работами, должен учитываться либо как увеличение существующего актива, либо как его улучшение. Иными словами, актив, связанный со вскрышными работами, учитывается как *часть* существующего актива.

11 Актив, связанный со вскрышными работами, классифицируется в качестве материального или нематериального актива в соответствии с классификацией существующего актива. Иными словами, характер существующего актива определяет то, классифицирует ли организация актив, связанный со вскрышными работами, в качестве материального либо нематериального актива.

Первоначальная оценка актива, связанного со вскрышными работами

12 Организация должна первоначально оценивать актив, связанный со вскрышными работами, по первоначальной стоимости, представляющей совокупность прямых затрат, понесенных при проведении вскрышных работ, улучшающих доступ к идентифицированному компоненту рудного тела, и распределенных на эти работы непосредственно относящихся к ним косвенных расходов. Одновременно со вскрышными работами в период эксплуатации могут проводиться некоторые сопутствующие работы, которые при этом не являются необходимыми для продолжения вскрышных работ в запланированном в эксплуатационный период порядке. Затраты, связанные с такими сопутствующими работами, не должны включаться в состав первоначальной стоимости актива, связанного со вскрышными работами.

13 В случаях, когда затраты по активу, связанному со вскрышными работами, и затраты по добытым запасам не могут быть отдельно идентифицированы, организация должна распределять затраты на проведение вскрышных работ в период эксплуатации между добытыми запасами и активом, связанным со вскрышными работами, по методу, который основывается на уместном показателе выработки. Данный показатель выработки должен рассчитываться в отношении идентифицированного компонента рудного тела и должен использоваться в качестве основы для определения степени, в которой имела место деятельность по созданию будущей выгоды. Ниже представлены примеры таких показателей:

(a) стоимость добытых запасов в сравнении с их ожидаемой стоимостью;

(b) объем извлеченной пустой породы в сравнении с ожидавшимся объемом пустой породы в расчете на объем добытой руды; и

(c) содержание полезных ископаемых в добытой руде в сравнении с их ожидавшимся содержанием в подлежавшей добыче руде в расчете на количество добытой руды.

Последующая оценка актива, связанного со вскрышными работами

14 После первоначального признания актив, связанный со вскрышными работами, должен учитываться либо по первоначальной стоимости, либо по переоцененной стоимости, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, таким же образом, как и существующий актив, частью которого он является.

15 Актив, связанный со вскрышными работами, должен амортизироваться на систематической основе в течение ожидаемого срока полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, доступ к которому улучшается в результате проведения вскрышных работ. Должен применяться способ списания стоимости пропорционально объему продукции, если только другой метод не является более целесообразным.

16 Ожидаемый срок полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, который используется для начисления амортизации актива, связанного со вскрышными работами, отличается от ожидаемого срока полезного использования, который используется для начисления амортизации самого месторождения и связанных с

ним активов, срок эксплуатации которых определяется сроком эксплуатации месторождения. Исключением из этого принципа являются обстоятельства, в которых проведение вскрышных работ улучшает доступ ко всему оставшемуся рудному телу. Последнее может иметь место, например, ближе к окончанию срока полезного использования месторождения, когда идентифицированный компонент представляет собой последнюю часть рудного тела, которая будет добыта.

Приложение А

Дата вступления в силу и переходные положения

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения и имеет такую же силу как и другие составляющие настоящего разъяснения.

A1 Организация должна применять настоящее разъяснение для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее разъяснение для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

A2 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении затрат на вскрышные работы эксплуатационного периода, которые были понесены по состоянию на дату начала самого раннего из периодов, представленных в отчетности, или после этой даты.

A3 По состоянию на дату начала самого раннего из представленных в отчетности периодов сумма активов, признанных ранее в результате проведения вскрышных работ на этапе эксплуатации («актив, связанный с проведенными ранее вскрышными работами»), должна быть реклассифицирована в состав существующего актива, к которому относилось проведение вскрышных работ, при условии наличия на эту дату идентифицируемого компонента рудного тела, с которым может быть соотнесен актив, связанный с проведенными ранее вскрышными работами, и амортизироваться в течение оставшегося ожидаемого срока полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, к которому относится конкретный актив, связанный с проведенными ранее вскрышными работами.

A4 Если идентифицируемый компонент рудного тела, к которому относится актив, связанный с ранее проведенными вскрышными работами, отсутствует, такой актив должен быть признан в составе вступительного сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных периодов.

*Приложение 60
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»,
- МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»,
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 6 «Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке - отработавшее электрическое и электронное оборудование».

Исходная информация

1 Государство может устанавливать для организации обязательные платежи. В Комитет по разъяснениям международной финансовой отчетности поступили запросы на предоставление указаний по учету обязательных платежей в финансовой отчетности организации, являющейся их плательщиком. Вопрос состоит в определении момента признания обязательства по уплате обязательного платежа, которое отражается в учете в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Сфера применения

2 Настоящее разъяснение рассматривает порядок учета обязательства по уплате обязательного платежа, если такое обязательство входит в сферу применения МСФО (IAS) 37. Настоящее разъяснение также рассматривает порядок учета обязательства по уплате обязательного платежа, сроки и сумма которого являются определенными.

3 Настоящее разъяснение не рассматривает порядок учета затрат, обусловленных признанием обязательства по уплате обязательного платежа. Организации должны применять другие МСФО для определения того, приводит ли признание обязательства по уплате обязательного платежа к возникновению актива или расхода.

4 Для целей настоящего разъяснения под обязательным платежом понимается выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, налагаемое на организации государством в соответствии с законодательством (т. е. законами и иными нормативно-правовыми актами) и не являющееся:

(а) выбытием ресурсов, входящим в сферу применения других МСФО (например, в части налогов на прибыль, входящих в сферу применения МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»); и

(б) штрафами или иными взысканиями, налагаемыми за нарушение законодательства.

Под «государством» понимается правительство, министерства, ведомства и иные органы государственной власти, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

5 Платеж, осуществляемый организацией за приобретенные активы или за оказанные услуги по договору с государством, не соответствует определению обязательного платежа.

6 Организация не обязана применять настоящее разъяснение к обязательствам, возникающим в связи с системой торговли квотами на выбросы.

Вопросы

7 В целях разъяснения порядка учета обязательства по уплате обязательного платежа, в настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

(а) Что является обязывающим событием, приводящим к признанию обязательства по уплате обязательного платежа?

(б) Создает ли экономическая необходимость продолжения деятельности в будущем периоде обусловленное практикой обязательство в отношении уплаты обязательного платежа, возникающее в связи с осуществлением деятельности в таком будущем периоде?

(с) Подразумевает ли допущение о непрерывности деятельности существование у организации обязанности в отношении уплаты обязательного платежа, возникающей в связи с осуществлением деятельности в будущем периоде?

(d) Должно ли признание обязательства по уплате обязательного платежа производиться одновременно или, в некоторых случаях, постепенно, на протяжении периода времени?

(е) Что является обязывающим событием, приводящим к признанию обязательства по уплате обязательного платежа, возникающего по достижении некоторого минимального порогового значения?

(f) Одинаковы ли принципы признания обязательства по уплате обязательного платежа в годовой отчетности и в промежуточном финансовом отчете?

Консенсус

8 Обязывающим событием, приводящим к признанию обязательства по уплате обязательного платежа, является деятельность, вследствие которой возникает обязанность уплаты обязательного платежа в соответствии с законодательством. Например, если деятельностью, вследствие осуществления которой возникает обязанность уплаты обязательного платежа, является получение выручки в текущем периоде, а расчет такого обязательного платежа основан на выручке, полученной в предыдущем периоде, обязывающим событием для такого обязательного платежа является получение выручки в текущем периоде. Получение выручки в предыдущем периоде является необходимым, но не достаточным условием возникновения существующей обязанности.

9 Экономическая необходимость в продолжении деятельности организации в будущем периоде не приводит к возникновению у такой организации обусловленной практикой обязанности в отношении уплаты обязательного платежа, возникающей в связи с осуществлением деятельности в таком будущем периоде.

10 Составление финансовой отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности не подразумевает существования у организации обязанности в отношении уплаты обязательного платежа, возникающей вследствие осуществления деятельности в будущем периоде.

11 Обязательство по уплате обязательного платежа признается постепенно, если обязывающее событие происходит на протяжении периода времени (т.е. если деятельность, вследствие которой возникает обязанность уплаты обязательного платежа в соответствии с законодательством, осуществляется на протяжении периода времени). Например, если обязывающим событием является получение выручки на протяжении периода времени, соответствующее обязательство признается по мере того, как организация получает такую выручку.

12 Если обязанность в отношении уплаты обязательного платежа возникает вследствие достижения некоторого минимального порогового значения, учет обязательства, обусловленного такой обязанностью, должен соответствовать принципам, установленным в пунктах 8-14 настоящего разъяснения (в частности, в пунктах 8 и 11). Например, если обязывающим событием является достижение минимального порогового значения деятельности (такого как минимальная величина полученной выручки или осуществленных продаж, либо минимальное количество произведенной продукции), соответствующее обязательство признается при достижении такого минимального порогового значения.

13 В промежуточном финансовом отчете организация применяет те же принципы признания, что и в годовой финансовой отчетности. Вследствие этого в промежуточном финансовом отчете обязательство по уплате обязательного платежа:

(а) не должно признаваться при отсутствии на конец промежуточного отчетного периода существующей обязанности в отношении его уплаты; и

(б) должно признаваться при наличии на конец промежуточного отчетного периода существующей обязанности в отношении его уплаты.

14 Организация должна признать актив, если она сделала предоплату обязательного платежа в отсутствие у нее существующей обязанности в отношении его уплаты.

Приложение А

Дата вступления в силу и переходные положения

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения и имеет такую же силу, как и другие его составляющие.

A1 Организация должна применять настоящее разъяснение для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящее разъяснение для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

A2 Изменения в учетной политике, обусловленные первоначальным применением настоящего разъяснения, должны учитываться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

*Приложение 61
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение ПКР (SIC) 7 «Введение евро»

Ссылки:

-
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
 - МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
 - МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»,
 - МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» (пересмотренный в 2003 году),
 - МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с учетом поправок 2008 года).

Вопрос

1 С 1 января 1999 года - даты начала деятельности Экономического и валютного союза (ЭВС) - евро станет полноправной валютой, а курсы конвертации между евро и национальными валютами стран-участниц будут окончательно зафиксированы, т. е. риск последующих курсовых разниц, связанный с этими валютами, исключается с этой даты.

2 Вопрос заключается в применении МСФО (IAS) 21 при переходе от национальных валют стран-участниц Европейского Союза к евро («переход»).

Консенсус

3 Требования МСФО (IAS) 21 в отношении пересчета операций в иностранной валюте и пересчета финансовой отчетности иностранных подразделений должны строго применяться к переходу. Тот же самый принцип используется при фиксации обменных курсов, когда страны присоединяются к ЭВС на более поздних этапах.

4 Это, в частности, означает, что:

(а) монетарные активы и обязательства в иностранной валюте, возникающие в результате операций, должны по-прежнему переводиться в функциональную валюту по курсу на отчетную дату. Любые получающиеся в результате курсовые разницы должны немедленно признаваться в качестве доходов или расходов, кроме случаев, когда организация должна продолжать применять существующую учетную политику к прибылям или убыткам от курсовых разниц, связанным с хеджированием валютного риска прогнозируемой операции;

(b) накопленные курсовые разницы, связанные с пересчетом финансовой отчетности иностранного подразделения и признаваемые в составе прочего совокупного дохода, следует продолжать начислять на счета собственного капитала и реклассифицировать из собственного капитала в прибыль или убыток только при выбытии или частичном выбытии чистой инвестиции в иностранное подразделение; и

(с) курсовые разницы, являющиеся результатом пересчета обязательств, выраженных в валютах стран-участниц, не должны включаться в балансовую стоимость соответствующих активов.

Дата консенсуса:

Октябрь 1997 года.

Дата вступления в силу

Настоящее разъяснение вступает в силу 1 июня 1998 года. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с требованиями, изложенными в МСФО (IAS) 8.

МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункт 4. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

В МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) внесены поправки в пункт 4(b). Организация должна применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, указанная поправка должна распространяться на такой более ранний период.

*Приложение 62
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение ПКР (SIC) 10

«Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*,
- МСФО (IAS) 20 *«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»*.

Вопрос

1 В некоторых странах государственная помощь организациям может быть направлена на стимулирование или долгосрочную поддержку деловой активности в определенных регионах или секторах промышленности. Условия для получения такой помощи могут не иметь конкретной связи с операционной деятельностью организации. Примером такой помощи может служить передача государством ресурсов организациям, которые:

- (а) действуют в конкретной отрасли;

(b) продолжают осуществлять деятельность в недавно приватизированных отраслях;
или

(с) начинают или продолжают вести бизнес в слабо развитых районах.

2 Проблемный вопрос в том, считать ли такую государственную помощь «государственной субсидией», включенной в сферу действия МСФО (IAS) 20, и, следовательно, следует ли ее учитывать в соответствии с указанным стандартом.

Консенсус

3 Государственная помощь организациям отвечает определению государственных субсидий согласно МСФО (IAS) 20 даже при отсутствии условий, конкретно увязываемых с операционной деятельностью организации, кроме требования работать в конкретных регионах или секторах промышленности. Соответственно, такие субсидии не должны отражаться непосредственно в составе доли акционеров как ее увеличение.

Дата консенсуса:

Январь 1998 года.

Дата вступления в силу

Настоящее разъяснение вступает в силу 1 августа 1998 года. Изменения в учетной политике должны отражаться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

*Приложение 63
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

**Разъяснение ПКР (SIC) 15
«Операционная аренда - стимулы»**

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (пересмотренный в 2003 году).

Вопрос

1 При согласовании условий нового или возобновленного договора операционной аренды арендодатель может предлагать арендатору стимулы для заключения договора. Примерами таких стимулов являются разовые выплаты денежных средств арендатору или возмещение или принятие арендодателем обязательств по возмещению затрат арендатора (например, затраты на переезд, неотделимые улучшения арендуемого имущества и затраты, связанные с обязательствами арендатора по ранее заключенным договорам аренды). Альтернативным стимулом может служить освобождение арендатора от арендных платежей за начальные периоды аренды или согласование льготного размера арендных платежей в отношении таких периодов.

2 Вопрос заключается в том, каким образом учитывать стимулы, связанные с операционной арендой, в финансовой отчетности арендатора и арендодателя.

Консенсус

3 Все стимулы для заключения нового или возобновления договора операционной аренды должны признаваться в качестве неотъемлемой части чистого возмещения за право использования актива, являющегося предметом аренды, вне зависимости от характера стимула, его формы или от графика платежей.

4 Арендодатель должен признавать совокупные затраты на стимулы как уменьшение доходов от аренды с распределением их на линейной основе на протяжении всего срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от актива, являющегося предметом аренды.

5 Арендатор должен признавать совокупные выгоды от стимулов как уменьшение расходов по аренде с распределением их на линейной основе на протяжении всего срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения арендатором выгод от использования актива, являющегося предметом аренды.

6 Затраты, понесенные арендатором, включая затраты, связанные с ранее заключенным договором аренды (например, затраты на расторжение договора, переезд или неотделимые улучшения арендуемого имущества), подлежат отражению в учете

арендатором в соответствии со стандартами, регламентирующими порядок учета таких затрат, включая затраты, фактически возмещаемые посредством согласованного стимула.

Дата консенсуса:

Июнь 1998 года.

Дата вступления в силу

Настоящее разъяснение применяется к срокам аренды, начинающимся 1 января 1999 года или после этой даты.

*Приложение 64
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение ПКР (SIC) 25

«Налоги на прибыль - изменения налогового статуса организации или ее акционеров»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»* (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*,
- МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль»*.

Вопрос

1 Изменение налогового статуса организации или ее акционеров может повлечь за собой такие последствия для организации, как увеличение или уменьшение ее налоговых обязательств или активов. Например, такое изменение может произойти в связи с

листингом на бирже долевых инструментов организации, или при реструктуризации ее собственного капитала. Изменение может также произойти при переезде акционера-владельца контрольного пакета акций в другую страну. В результате такого события может измениться порядок налогообложения организации. Например, организация может получить или потерять налоговые льготы, или ее налогообложение будет осуществляться в дальнейшем по другой ставке.

2 Изменение налогового статуса организации или ее акционеров может незамедлительно отразиться на величине текущих налоговых обязательств или активов организации. Изменение может также приводить к увеличению или уменьшению отложенных налоговых обязательств и активов, признанных организацией, в зависимости от того, как изменение налогового статуса влияет на налоговые последствия, возникающие при возмещении или погашении балансовой стоимости активов и обязательств организации.

3 В связи с этим возникает вопрос, каким образом организации следует отражать налоговые последствия изменения своего налогового статуса или налогового статуса своих акционеров.

Консенсус

4 Изменение налогового статуса организации или ее акционеров не приводит к увеличению или уменьшению сумм, отражаемых на счетах, которые не являются счетами прибыли или убытка. Текущие и отложенные налоговые последствия изменения в налоговом статусе должны быть включены в состав прибыли или убытка за период, кроме случаев, когда эти последствия связаны с операциями и событиями, в результате которых, в том же или другом периоде, данная сумма отражается непосредственно как увеличение или уменьшение собственного капитала или признается в составе прочего совокупного дохода. Налоговые последствия, которые имеют отношение к изменениям признанной в отчетности величины собственного капитала в том же или другом периоде (не включенные в состав прибыли или убытка), должны увеличивать или уменьшать непосредственно счет собственного капитала. Налоговые последствия, которые имеют отношение к суммам, признаваемым в составе прочего совокупного дохода, должны признаваться в составе прочего совокупного дохода.

Дата консенсуса:

Август 1999 года.

Дата вступления в силу

Настоящий консенсус вступает в силу 15 июля 2000 года. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункт 4. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

*Приложение 65
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение ПКР (SIC) 27

«Определение сущности операций, имеющих юридическую форму аренды»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*,
- МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»*,
- МСФО (IAS) 17 *«Аренда»* (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 18 *«Выручка»*,
- МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*,
- МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»* (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IFRS) 4 *«Договоры страхования»*.

Вопрос

1 Организация может совершить операцию или ряд структурированных операций (соглашение) с независимой стороной или сторонами (Инвестором), которые имеют юридическую форму аренды. Например, Организация может предоставить активы в аренду Инвестору и взять те же самые активы обратно в аренду или оформить продажу активов и взять их обратно в аренду. Форма каждого соглашения, его сроки и условия могут значительно варьироваться. В случае аренды и обратной аренды соглашение может

быть заключено для того, чтобы Инвестор мог получить налоговую выгоду, часть которой передается Организации как вознаграждение за ее участие в соглашении, а не с целью передачи права на использование актива.

2 Когда соглашение с Инвестором имеет юридическую форму аренды, возникают следующие вопросы:

(a) как определить, являются ли несколько операций связанными между собой и должны ли они учитываться как одна операция;

(b) отвечает ли соглашение определению аренды по МСФО (IAS) 17 и если нет:

(i) относятся ли отдельный инвестиционный счет и обязанности по арендным платежам, которые могут возникать в подобных случаях, к активам и обязательствам Организации (см. пример, описанный в пункте A2(a) сопроводительного руководства к настоящему разъяснению);

(ii) как Организации следует учитывать прочие обязанности, возникающие в результате соглашения; и

(iii) как Организации следует учитывать вознаграждение, которое она может получить от Инвестора.

Консенсус

3 Серия операций, имеющих юридическую форму аренды, является взаимосвязанной и должна учитываться как одна операция, когда общий экономический эффект невозможно понять без рассмотрения всей серии операций в целом. Такой случай имеет место, например, когда серия операций является тесно взаимосвязанной, согласовывается как единая операция, и происходит одновременно или операции следуют одна за другой. (Часть А сопроводительного руководства иллюстрирует применение настоящего разъяснения).

4 Учет должен отражать сущность соглашения. Все аспекты и последствия соглашения должны быть проанализированы с тем, чтобы определить его сущность; при этом особое значение должно придаваться тем аспектам и последствиям, которые имеют экономический эффект.

5 МСФО (IAS) 17 применяется, когда сущность соглашения включает передачу права на использование актива в течение определенного периода времени. Индикаторы, которые по отдельности демонстрируют, что, по существу, соглашение не содержит признаков аренды согласно МСФО (IAS) 17, включают (часть В сопроводительного руководства иллюстрирует применение настоящего разъяснения):

(a) Организация сохраняет все риски и выгоды, связанные с владением активом, являющимся предметом соглашения, а также обладает, по существу, практически такими же правами на его использование, как и до заключения соглашения;

(b) основной причиной для заключения соглашения является стремление получить определенный налоговый эффект, а не передать права на использование актива; и

(с) в соглашение включен опцион на условиях, которые практически гарантируют его исполнение (например, пут-опцион, имеющий цену исполнения существенно выше, чем предполагаемая справедливая стоимость на момент исполнения).

6 Определения и руководство, содержащиеся в пунктах 49-64 *Концепции*⁹³, должны применяться для установления того, являются ли, по своей сущности, отдельный инвестиционный счет и обязанности по арендным платежам активами и обязательствами Организации. Следующие индикаторы в совокупности демонстрируют, что, по существу, отдельный инвестиционный счет и обязанности по арендным платежам не отвечают определениям актива и обязательства и не должны признаваться Организацией:

(а) Организация не способна контролировать инвестиционный счет в своих собственных целях и не обязана осуществлять арендные платежи. Такое происходит, когда, например, заранее оплаченная сумма помещается на отдельный инвестиционный счет в целях защиты интересов Инвестора и может быть использована только для выплат Инвестору. При этом Инвестор соглашается с тем, что обязательные арендные платежи будут выплачиваться из средств на инвестиционном счете, при этом Организация не имеет возможности удерживать выплаты Инвестору с этого инвестиционного счета;

(b) риск того, что Организации необходимо будет возместить полную сумму вознаграждения, полученного от Инвестора и, возможно, выплатить какую-либо дополнительную сумму, незначителен; или, если вознаграждение от Инвестора не было получено, то риск выплаты сумм по другим обязанностям (например, по гарантии) также незначителен. Незначительный риск выплаты существует тогда, когда, например, условия соглашения требуют инвестирования суммы предоплаты в безрисковые активы, которые, предположительно, будут генерировать денежные потоки, достаточные для выполнения обязанностей по арендным платежам; и

(с) помимо первоначальных денежных потоков в дату начала отношений по соглашению, единственным видом ожидаемых денежных потоков по соглашению будут являться арендные платежи, выполняемые только за счет средств, источником которых является отдельный инвестиционный счет, созданный при помощи первоначальных денежных потоков.

⁹³ Ссылка на «Концепцию» является ссылкой на «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО, принятую в 2001 году Советом по МСФО. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности». Пункты 49-64 соответствуют пунктам 4.4-4.19 «Концептуальных основ».

7 Прочие обязанности по соглашению, включая предоставленные гарантии и обязанности, возникающие при досрочном прекращении действия соглашения, должны учитываться согласно МСФО (IAS) 37, МСФО (IAS) 39 или МСФО (IFRS) 4, в зависимости от условий соглашения.

8 При определении того, в какой момент вознаграждение, которое Организация может получить, должно быть признано в качестве дохода, к фактам и обстоятельствам каждого соглашения должны применяться критерии, указанные в пункте 20 МСФО (IAS) 18. При этом должны быть рассмотрены такие факторы, как продолжающееся участие в форме существенных будущих обязанностей к исполнению, которые необходимо выполнить, чтобы заработать вознаграждение; наличие остаточных рисков; условия по гарантиям, а также риск возврата вознаграждения. Следующие индикаторы, взятые по отдельности, демонстрируют неприемлемость признания полной суммы вознаграждения в качестве дохода, если это вознаграждение было получено на начало соглашения:

(а) обязанности либо выполнить, либо воздержаться от выполнения определенных значимых действий являются условиями, согласно которым полученное вознаграждение будет считаться заработанным и, таким образом, исполнение юридически обязательного договора не является наиболее значимым действием, требуемым данным договором;

(b) установлены ограничения на использование актива, являющегося предметом соглашения, практическим результатом которых является ограничение и значительное изменение способности Организации использовать такой актив (например, разрабатывать, продавать или закладывать его в качестве обеспечения);

(с) возможность возврата части вознаграждения и возможная выплата какой-либо дополнительной суммы не являются маловероятными. Это случается, когда, например:

(i) актив, являющийся предметом соглашения, не является специализированным активом, необходимым Организации для осуществления ее деятельности, и поэтому существует возможность того, что Организация может выплатить определенную сумму в целях досрочного прекращения действия соглашения; или

(ii) по условиям соглашения Организация обязана или может по своему усмотрению инвестировать сумму предоплаты в активы, имеющие более чем незначительный риск (например, валютный, кредитный или риск изменения процентной ставки). При таких обстоятельствах риск того, что стоимость инвестиций будет недостаточной для покрытия обязательств по арендным платежам, не является незначительным и, таким образом, существует вероятность того, что от организации может потребоваться выплата определенной суммы.

9 Вознаграждение должно быть представлено в отчете о совокупном доходе, исходя из его экономического содержания и характера.

Раскрытие информации

10 Все аспекты соглашения, которое, исходя из содержания, не включает аренду согласно МСФО (IAS) 17, должны рассматриваться при определении информации, которую необходимо раскрывать для понимания соглашения и принятого порядка его учета. Организация должна раскрывать следующую информацию в каждом периоде действия соглашения:

(а) описание соглашения, включая:

(i) актив, являющийся предметом соглашения, и ограничения на его использование;

(ii) срок действия и прочие значительные условия соглашения;

(iii) операции, являющиеся взаимосвязанными, включая любые виды опционов; и

(b) порядок учета, примененный для отражения в учете полученного вознаграждения, сумму, признанную в качестве дохода за период, а также название статьи в отчете о совокупном доходе, включающей эту сумму.

11 Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктом 10 настоящего разъяснения, должна предоставляться индивидуально для каждого соглашения или суммарно для каждого класса соглашений. Классом является группировка

соглашений, заключенных в отношении активов сходного характера (например, электростанций).

Дата консенсуса

Февраль 2000 года.

Дата вступления в силу

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 года. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

*Приложение 66
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение ПКР (SIC) 29

«Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации»

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»* (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»* (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 17 *«Аренда»* (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»*,
- МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»* (пересмотренный в 2004 году),
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 *«Концессионные соглашения о предоставлении услуг»*.

Вопрос

1 Организация (оператор) может заключить соглашение с другой организацией (концедентом) о предоставлении услуг, которые обеспечивают общественный доступ к основным объектам экономической и социальной инфраструктуры. Концедентом может выступать организация государственного или частного сектора, в том числе и орган государственной власти. Примерами концессионных соглашений о предоставлении услуг являются соглашения в отношении объектов водочистки и водоснабжения, автострад, автостоянок, тоннелей, мостов, аэропортов и телекоммуникационных сетей. Примерами соглашений, не являющихся концессионными соглашениями о предоставлении услуг, являются соглашения, когда организация передает на аутсорсинг внешним подрядчикам осуществление своих внутренних процессов (например, столовая для сотрудников, обслуживание здания, функции бухгалтерии или отдела информационных технологий).

2 Концессионное соглашение о предоставлении услуг обычно предполагает передачу концедентом оператору на срок действия концессионного соглашения:

(а) права на оказание услуг, которые обеспечивают общественный доступ к основным объектам экономической и социальной инфраструктуры; и

(b) в некоторых случаях, право на использование определенных материальных активов, нематериальных активов или финансовых активов;

в обмен на то, что оператор:

(с) обязуется предоставлять услуги в соответствии с определенными условиями и требованиями на протяжении периода концессии; и

(d) если применимо, обязуется вернуть в конце периода концессии права, полученные в начале периода концессии и/или приобретенные в течение периода концессии.

3 Общей характеристикой всех концессионных соглашений на предоставление услуг является то, что оператор одновременно получает право и принимает на себя обязанность предоставлять общественные услуги.

4 Вопрос заключается в том, какая информация должна быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности оператора и концедента.

5 Определенные аспекты и требования по раскрытию информации, относящиеся к некоторым концессионным соглашениям о предоставлении услуг, уже содержатся в существующих Международных стандартах финансовой отчетности (например, МСФО (IAS) 16 применяется к приобретению объектов основных средств, МСФО (IAS) 17 применяется к аренде активов, а МСФО (IAS) 38 применяется к приобретению нематериальных активов). Однако концессионное соглашение о предоставлении услуг может содержать договоры к исполнению, которые не рассматриваются в Международных стандартах финансовой отчетности, кроме тех случаев, когда договоры являются обременительными, к которым применяется МСФО (IAS) 37. Вследствие этого, настоящее разъяснение содержит требования к дополнительным раскрытиям информации по концессионным соглашениям на предоставление услуг.

Консенсус

6 При определении соответствующих раскрытий в примечаниях к финансовой отчетности должны быть рассмотрены все аспекты концессионного соглашения о предоставлении услуг. Оператор и концедент должны раскрывать в каждом периоде следующую информацию:

(a) описание соглашения;

(b) существенные условия соглашения, которые могут повлиять на величину, сроки возникновения и определенность будущих денежных потоков (например, период концессии, даты пересмотра цен и основные принципы, на основании которых осуществляется пересмотр цен или условий соглашения);

(c) характер и рамки (например, количество, временной период или сумму):

(i) прав на использование определенных активов;

(ii) обязанностей предоставить услуги или прав, позволяющих ожидать их предоставления;

(iii) обязанностей в отношении приобретения или строительства объектов основных средств;

(iv) обязанностей по передаче или прав на получение определенных активов в конце периода концессии;

(v) возможностей продления или досрочного прекращения концессионного соглашения; и

(vi) прочих прав и обязанностей (например, по капитальному ремонту объекта инфраструктуры);

(d) изменения в соглашении, возникшие в течение отчетного периода; и

(e) то, как было классифицировано соглашение о предоставлении услуг.

6А Оператор должен раскрыть сумму выручки, а также прибыли или убытка, признанных в отчетном периоде, в отношении обмена услуг по строительству на финансовый актив или нематериальный актив.

7 Информация, которую требуется раскрыть в соответствии с пунктом 6 настоящего разъяснения, должна представляться отдельно для каждого концессионного соглашения о предоставлении услуг, или в агрегированной форме для каждого класса концессионных соглашений о предоставлении услуг. Классом считается группа концессионных соглашений о предоставлении услуг, в которых услуги являются сходными по своему характеру (например, сбор платы за проезд, телекоммуникационные услуги и услуги по водоочистке).

Дата консенсуса

Май 2001 года.

Дата вступления в силу

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 года.

Организация должна применять поправку, содержащуюся в пунктах 6(е) и 6А, в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Если организация применит Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 в отношении более раннего периода, то указанная поправка также должна применяться в отношении этого более раннего периода.

*Приложение 67
к постановлению
Совета Министров
Республики Беларусь
и Национального банка
Республики Беларусь
19.08.2016 № 657/20*

Разъяснение ПКР (SIC) 31

«Выручка - бартерные сделки, включающие рекламные услуги»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Вопрос

1 Организация (Продавец) может заключить бартерную сделку, предусматривающую предоставление рекламных услуг в обмен на получение рекламных услуг от покупателя (Покупатель). Рекламные объявления могут быть размещены в Интернете или на рекламных плакатах, переданы по радио или телевидению, опубликованы в журналах или газетах, либо представлены в других средствах информации.

2 В некоторых случаях между организациями не происходит обмена денежными средствами или возмещением иного вида. В некоторых других случаях имеет место также обмен равными или приблизительно равными суммами денежных средств или другого возмещения.

3 Продавец, предоставляющий рекламные услуги в ходе своей обычной деятельности, признает согласно МСФО (IAS) 18 выручку от бартерной сделки,

включающей рекламу, когда помимо прочих удовлетворяются критерии, что обмениваемые услуги не являются аналогичными (МСФО (IAS) 18 пункт 12) и что сумму выручки можно надежно оценить (МСФО (IAS) 18 пункт 20(a)). Настоящее разъяснение применяется только к обмену неаналогичными рекламными услугами. Обмен аналогичными рекламными услугами не является операцией, создающей выручку в соответствии с МСФО (IAS) 18.

4 Вопрос, который требуется решить: при каких обстоятельствах Продавец может надежно оценить выручку по справедливой стоимости рекламных услуг, полученных или предоставленных в ходе бартерной сделки.

Консенсус

5 Выручка от бартерной сделки, включающей рекламу, не может быть надежно оценена по справедливой стоимости полученных рекламных услуг. Однако Продавец может надежно оценить выручку по справедливой стоимости рекламных услуг, предоставляемых им в рамках бартерной сделки, со ссылкой только на небартерные операции, которые:

(a) предусматривают рекламу, сходную с рекламой в бартерной сделке;

(b) происходят часто;

(c) составляют преобладающее большинство операций по количеству и величине в сравнении со всеми операциями по предоставлению рекламы, сходной с рекламой в бартерной сделке;

(d) предусматривают денежную и/или другую форму возмещения (например, рыночные ценные бумаги, немонетарные активы и другие услуги), справедливую стоимость которого можно надежно оценить; и

(e) не производятся с тем же контрагентом, который является контрагентом и в бартерной сделке.

Дата консенсуса:

Май 2001 года.

Дата вступления в силу

Настоящее разъяснение вступает в силу 31 декабря 2001 года. Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Разъяснение ПКР (SIC) 32

«Нематериальные активы - затраты на веб-сайт»

Ссылки:

- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»,
- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (пересмотренный в 2007 году),
- МСФО (IAS) 2 «Запасы» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 17 «Аренда» (пересмотренный в 2003 году),
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (пересмотренный в 2004 году),
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» (пересмотренный в 2004 году).

Вопрос

1 Организация может нести внутренние затраты, связанные с разработкой и эксплуатацией собственного веб-сайта, предназначенного для внутренних или внешних пользователей. Веб-сайт, предназначенный для внешнего пользования, может использоваться для различных целей, таких как продвижение и реклама продукции и услуг организации, предоставление электронных услуг и продажа продукции и услуг. Веб-сайт, предназначенный для внутреннего пользования, может использоваться для хранения информации о политике и клиентах организации, а также для поиска соответствующей информации.

2 Этапы разработки веб-сайта приведены ниже:

(а) Планирование - включает изучение осуществимости разработки, определение целей и спецификаций, оценку альтернатив и выбор предпочтений.

(б) Разработка программного обеспечения и инфраструктуры - включает получение доменного имени, покупку и разработку аппаратного и системного технического обеспечения, установку уже готового программного обеспечения и стресс-тестирование.

(с) Разработка графического дизайна - включает разработку оформления страниц веб-сайта.

(d) Разработка содержания - включает создание, покупку, подготовку и загрузку информации, графической либо текстовой, на веб-сайт до завершения его разработки. Эта информация может храниться либо в виде отдельных баз данных, интегрированных с веб-

сайтом (или доступных при помощи его), либо непосредственно на самих страницах веб-сайта.

3 Непосредственно после завершения этапа разработки веб-сайта начинается этап эксплуатации. На этом этапе организация поддерживает и улучшает программное обеспечение, инфраструктуру, графический дизайн и содержание веб-сайта.

4 При отражении в учете внутренних затрат на разработку и эксплуатацию веб-сайта организации, предназначенного для внутреннего либо для внешнего пользования, возникают следующие вопросы:

(а) является ли веб-сайт нематериальным активом, созданным самой организацией, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38; и

(b) каков соответствующий порядок учета таких затрат.

5 Настоящее разъяснение не применяется в отношении затрат на покупку, разработку и эксплуатацию технического обеспечения веб-сайта (например, веб-серверов, серверов для предварительного тестирования, производственных серверов и оборудования для обеспечения интернет-соединения). Такие затраты учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16. Помимо этого, когда организация несет затраты, связанные с оплатой услуг интернет-провайдера по хостингу веб-сайта организации, то такие затраты признаются в качестве расходов в соответствии с пунктом 88 МСФО (IAS) 1 и *Концепцией*⁹⁴ по мере получения данных услуг.

⁹⁴ Ссылка на «Концепцию» является ссылкой на «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО, принятую в 2001 году Советом по МСФО. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

6 МСФО (IAS) 38 не применяется к нематериальным активам, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 11) или для сдачи в аренду, которая подпадает в сферу действия МСФО (IAS) 17. Соответственно, настоящее разъяснение не применяется к затратам на разработку и эксплуатацию веб-сайта (или программного обеспечения для веб-сайта), предназначенного для продажи другой организации. В случаях, когда веб-сайт сдается в аренду по договору операционной аренды, арендодатель применяет настоящее разъяснение. Когда веб-сайт сдается в аренду по договору финансовой аренды, настоящее разъяснение применяется арендатором после первоначального признания арендуемого актива.

Консенсус

7 Веб-сайт, разработанный организацией и предназначенный для внутреннего либо внешнего пользования, является нематериальным активом, созданным самой организацией, к которому применяются требования МСФО (IAS) 38.

8 Веб-сайт, разработанный организацией, должен признаваться в качестве нематериального актива тогда и только тогда, когда в дополнение к соответствию основным требованиям признания и первоначальной оценки, описанным в пункте 21 МСФО (IAS) 38, организация может выполнить требования, содержащиеся в пункте 57

МСФО (IAS) 38. В частности, организация может удовлетворить требование продемонстрировать то, как ее веб-сайт будет создавать вероятные будущие экономические выгоды в соответствии с пунктом 57(d) МСФО (IAS) 38 когда, например, веб-сайт может приносить выручку, включая прямую выручку от возможности размещения заказов через веб-сайт. Организация не может продемонстрировать то, как веб-сайт, разработанный исключительно либо в основном для продвижения и рекламы ее продукции и услуг, будет создавать вероятные будущие экономические выгоды; и, следовательно, все затраты на разработку такого веб-сайта должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения.

9 Все внутренние затраты на разработку и эксплуатацию веб-сайта организации должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 38. Необходимо проанализировать характер каждой деятельности, с которой связаны затраты (например, обучение сотрудников и поддержание веб-сайта), а также этап разработки и этап, следующий за разработкой, для установления надлежащего порядка учета (дополнительные рекомендации приводятся в иллюстративном примере, представляющем собой сопроводительные материалы к настоящему Разъяснению). Например:

(a) этап планирования по своему характеру аналогичен стадии исследований в пунктах 54-56 МСФО (IAS) 38. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения.

(b) стадия разработки программного обеспечения и инфраструктуры, стадия разработки графического дизайна, и стадия разработки содержания, при условии, что содержание разрабатывается не с целью рекламы или продвижения собственных продукции и услуг организации, аналогичны по своему характеру стадии разработки в пунктах 57-64 МСФО (IAS) 38. Затраты, понесенные на данных этапах, должны включаться в себестоимость веб-сайта, признаваемого в качестве нематериального актива в соответствии с пунктом 8 настоящего Разъяснения, когда затраты могут быть непосредственно отнесены на и необходимы при создании, выпуске или подготовке веб-сайта к тому, чтобы он мог функционировать так, как запланировало руководство организации. Например, затраты на покупку или создание содержания (кроме содержания, которое предназначено для рекламы и продвижения продукции и услуг организации), непосредственно предназначенного для веб-сайта, или затраты, связанные с получением права на использование содержания на веб-сайте (например, плата за приобретение лицензии на воспроизведение), должны включаться в себестоимость разработки в случаях, когда выполняется данное условие. Однако в соответствии с пунктом 71 МСФО (IAS) 38 затраты на нематериальную статью, которые были первоначально признаны в предшествующей финансовой отчетности в качестве расхода, не должны признаваться как часть первоначальной стоимости нематериального актива на более позднюю дату (например, если себестоимость авторских прав уже была полностью амортизирована, а потом содержание было размещено на веб-сайте);

(c) затраты, понесенные на этапе разработки содержания в той части, которая направлена на рекламу и продвижение продукции и услуг организации (например, цифровые фотографии продукции), должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения в соответствии с пунктом 69(c) МСФО (IAS) 38. Например, при отражении затрат на профессиональные услуги по съемке цифровых фотографий собственной продукции организации и улучшению их изображения затраты должны признаваться в качестве расходов, так как профессиональные услуги были получены в процессе разработки содержания, а не во время демонстрации фотографий на веб-сайте;

(d) этап эксплуатации начинается после того, как завершена разработка веб-сайта. Затраты, понесенные на данном этапе, должны признаваться в качестве расходов по мере

их возникновения, кроме случаев, когда они отвечают критериям признания, изложенным в пункте 18 МСФО (IAS) 38.

10 Веб-сайт, признанный в качестве нематериального актива в соответствии с пунктом 8 настоящего Разъяснения, должен оцениваться после первоначального признания в соответствии с требованиями пунктов 72-87 МСФО (IAS) 38. Наилучшей расчетной оценкой срока полезного использования веб-сайта должен быть короткий срок.

Дата консенсуса

Май 2001 года.

Дата вступления в силу

Настоящее Разъяснение вступает в силу 25 декабря 2002 года. Влияние принятия настоящего Разъяснения должно отражаться с применением условий переходного периода, содержащихся в МСФО (IAS) 38, выпущенном в 1998 году. Поэтому в случаях, когда веб-сайт не удовлетворяет критериям признания в качестве нематериального актива, но ранее был отражен как актив, необходимо прекратить его отражение по данной статье с момента вступления настоящего Разъяснения в силу. В случаях, когда веб-сайт уже существует и затраты по его разработке удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива, но он не был отражен ранее как актив, то нематериальный актив не следует отражать в момент вступления настоящего Разъяснения в силу. В случаях, когда веб-сайт уже существует и затраты по его разработке удовлетворяют критериям признания нематериального актива, и такой веб-сайт ранее уже был отражен в качестве нематериального актива по первоначальной стоимости, то считается, что сумма при первоначальном признании актива была определена верно.

МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Более того, им внесены поправки в пункт 5. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

